



VESTRE LANDSRET

DOM

afsagt den 5. marts 2026

Sag BS-5841/2022-VLR
(7. afdeling)

Skatteministeriet
(advokat David Auken)

mod

A
B
C
D

(advokat Christian Bachmann for alle)

Landsdommerne Lisbeth Kjærgaard, Thomas Raaberg-Møller og Thomas Faust Ryborg (kst.) har deltaget i sagens afgørelse.

Sagen er anlagt ved Retten i Aalborg den 1. december 2021. Ved kendelse af 14. februar 2022 er sagen henvist til behandling ved landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

Sagen angår, om A levering i 2015 af 17 grunde, hvor der i 2010 var blevet støbt fundamenter til beboelsesbygninger på de 16 af grundene, er momsfritaget.

Påstande

Sagsøgeren, Skatteministeriet, har påstået, at de sagsøgte, A
, B C og D
in solidum til Skatteministeriet skal betale 4.844.700,10 kr. med procesrente fra 1. december 2021. Subsidiært har Skatteministeriet påstået, at

momstilsvaret for A for 4. kvartal 2015 hjemvises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen.

A, B C og D har principalt påstået frifindelse. Subsidiært har A taget bekræftende til genmæle for så vidt angår Skatteministeriets subsidiære påstand vedrørende matr.nr. 8 fr, Langtved By, Volstrup.

Skatteministeriets principale påstand udgør forhøjelse af A momstilsvaret for 4. kvartal 2015 med 3.653.867 kr. og rentegodtgørelse på 1.190.833,10 kr., eller i alt 4.844.700,10 kr., idet der efter Landsskatterettens afgørelse skete tilbagebetaling af den opkrævede moms med tillæg af renter.

Den beløbsmæssige opgørelse af kravet er ubestridt.

Sagsfremstilling

Afgørelserne fra SKAT og Landsskatteretten

SKAT forhøjede ved afgørelse af 28. september 2017 A momstilsvaret med samlet 3.653.867 kr. for perioden 1. oktober 2015 til 31. december 2015, idet SKAT anså interessentskabets overdragelse ved apportindskud af 17 grunde for momspligtige transaktioner, jf. momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. § 4, stk. 1. Ved afgørelse af 1. september 2021 fandt Landsskatteretten, at det var med urette, at SKAT havde forhøjet interessentskabets momstilsvaret, da apportindskuddet blev anset for momsfritaget.

Af Landsskatterettens afgørelse fremgår bl.a.:

"Faktiske oplysninger

A (herefter benævnt interessentskabet), CVR-nr. , er et interessentskab, som havde startdato den 1. december 2006. Interessentskabets fuldt ansvarlige deltagere er B C og D (herefter benævnt interessenterne). Interessentskabets reelle ejere er , og (herefter benævnt de reelle ejere), som ifølge interessentskabets repræsentant har haft en langvarig professionel tilknytning til markedet for opførsel, udvikling og projektering af fast ejendom. Interessentskabet er registreret i det Centrale Virksomhedsregister, CVR, under branchekoden 681000 Køb og salg af egen fast ejendom. Det fremgår af CVR, at interessentskabets formål er at erhverve og udvikle samt arealer beliggende kystnært.

X Grundanpartsselskab (herefter benævnt selskabet), CVR-nr. , var et anpartsselskab, der havde startdato den 5. oktober 2015. Selskabet var registreret i CVR under branchekoden 681000 Køb og salg af egen fast ejendom. Det fremgår af CVR og selskabets

vedtægter, at selskabets formål var at eje grunde beliggende , med henblik på videresalg samt hertil knyttede aktiviteter. Selskabet blev momsregistreret den 5. oktober 2015. Selskabet blev opløst efter spaltning den 27. december 2015. Det fremgår af CVR, at selskabets aktiver og gæld som helhed blev overdraget til , og (herefter benævnt de fortsættende selskaber). Det er oplyst af repræsentanten, at selskabet ikke var fællesregistreret med de fortsættende selskaber.

Af et udateret og ikke-underskrevet betinget skøde fremgår, at interessentskabet indgik en aftale med ApS om køb af en ejendom beliggende (herefter benævnt ejendommen). Ejendommen bestod af matriklerne med numrene 8bn og 8v, , og matriklerne med numrene 1sr og 1su, . Videre fremgår der, at handlen var betinget af, at "... der endeligt vedtages lokalplan for området, der muliggør opførelse af helårsboliger i overensstemmelse med det af køber udarbejdede reviderede lokalplanforslag for området, hvoraf sælger har modtaget en kopi samt at det nødvendige kommuneplantillæg i forhold hertil tillige endeligt vedtages".

Af et brev af 2. august 2006 fra en af de reelle ejere til Kommune fremgår, at den reelle ejer anmodede Kommune om en principiel stillingtagen til, om ejendommen, som var beliggende i byzone, via Kommuneplantillæg og ny lokalplan, kunne anvendes til boligformål.

Det er oplyst af repræsentanten, at interessentskabet i januar 2007 indgik en aftale med en tilstødende campingplads om erhvervelse af et tilfølgelsesareal, som grænsede op til ejendommen.

Byråd vedtog den 23. april 2008 lokalplan helårsbeboelse ved og kommuneplantillæg nr. . Lokalplanen omfattede ejendommen og muliggjorde, at der kunne opføres byggeri til helårsbeboelse. Af et udateret og ikke-underskrevet endeligt skøde fremgår, at betingelserne i det betingede skøde blev opfyldt.

Det er oplyst af repræsentanten, at interessentskabet på baggrund af den negative udvikling på ejendomsmarkedet udstykkede 20 grunde fra ejendommen med henblik på salg efter byggemodning. Salget af grundene blev påbegyndt ultimo juni 2008.

Det er videre oplyst af repræsentanten, at interessentskabet havde til hensigt at udvikle den resterende del af ejendommen. Som dokumentation herfor har repræsentanten fremlagt et udkast til en rammeaftale mellem interessentskabet og Arkitektfirmaet A/S og et udkast til en tillægsaftale af 8. juni 2007. Videre har repræsentanten fremlagt en ansøgning om byggetilladelse til matrikel nr. 8fn, , dateret 10. august 2010 med dertil vedlagte arkitekttegninger udarbejdet af Arkitektfirmaet A/S og Arkitekter MAA ApS samt en byggetilladelse til matriklen dateret 24. november 2010. Endvidere har repræsentanten fremlagt et likvidationsbudget, som blev revideret den 12. december 2007. Under sagens behandling ved Landsskatteretten har repræsentanten fremlagt

en erklæring fra en advokat af 27. december 2017, hvori advokaten redegør for sit samarbejde med interessentskabet, herunder hensigten med erhvervelsen af ejendommen.

Det er oplyst af repræsentanten, at interessentskabet fra og med januar 2009 til og med september 2009 byggemodnede ejendommen. I november og december 2010 påbegyndte interessentskabet støbning af fundamenter på ejendommen. Det er oplyst af repræsentanten, at der blev påbegyndt støbning af fundamenter på samtlige matrikler med undtagelse af matrikel nr. 8fr, .

Vedrørende matrikel nr. 8fr, , er det oplyst af repræsentanten, at der blev påbegyndt støbning af fundamenter til seks kædevillaer på en del af matriklen før den 1. januar 2010. Denne del af matriklen blev efterfølgende udmatrikuleret til matriklerne med numrene 8fØ, 8fæ, 8fz, 8fy, 8fx og 8fv, . Der var dermed ikke påbegyndt støbning af fundamenter på den resterende del af matrikel nr. 8fr, , før den 1. januar 2010.

Som dokumentation for at interessentskabet påbegyndte støbning af fundamenterne før den 1. januar 2011 fremlagde repræsentanten over for SKAT et "Tilbud på randfundamenter " af 14. november 2010 fra et byggefirma, hvoraf der bl.a. fremgår følgende:

" ...

Hermed har fornøjelsen af at kunne fremsende tilbud på randfundamenter. Tilbuddet er afgivet efter tegninger på 14 stk. huse fra af ca. 09-09-2010 og 6 stk. huse efter tegninger fra af 20-09-2010. fundamenter er udregnet efter geoteknisk rapport fra DMR af juni 2008.

Der er ikke modtaget geoteknisk rapport på 6 stk. villaer fra , hvorved der tages forbehold for de geotekniske forhold herpå.

Der er ikke udarbejdet/modtaget ingeniør projekt på udførelse af sokler hvorved der tages forbehold for statiske beregninger.

Medregnet er efter tegninger 799 meter, der er ikke medregnet randfundamenter til carport og punkt fundamenter.

Alle randfundamenter støbes til 45 cm under overkant gulv koter, for senere påstøbning af leca blokke (ikke medregnet)

Indeholdt i Tilbuddet:

- medhjælp til afsætning og levering af galger (medregnet 14.000)
- opgravning af fundamenter i 30 cm bredde og ca. 70 cm dybde iht. Ekst. Terræn
- opgravet muld planeres ud langs opgravet sokler
- støbning af sokler med 4 stk. Y 14 stål armering (ikke punkter)

Pris i alt ekskl. moms 369.555 kr.

Ekstra armering 2 stk. Y 14 mm stål 799 meter 25. 725 + moms

Sandpude for grund 56-58-60 1100 m3 170.000 + moms

(...)"

Repræsentanten oplyste under SKATs behandling af sagen, at tegnede husene henhørende til matriklerne med numrene 8fv,

8fx, 8fy, 8fz, 8fæ og 8fø. Videre oplyste repræsentanten, at tegnede husene henhørende til matriklerne med numrene 8fn, 8fm, 8fl, 8fk, 8fi, 8fh, 8fg, 8ff, 8fd, 8fc, 8fb, 8fa, 8ex og 8eø.

Videre fremlagde repræsentanten en entrepriseaftale af 16. november 2010, hvoraf det fremgår, at interessentskabet og byggefirmaet indgik en aftale om "Støbning af randfundamenter" for en samlet entreprisesum på 565.280 kr. eksklusive moms. Videre fremgår der, at entreprisen ville blive færdiggjort i overensstemmelse med bl.a. tilbud af projektet af 14-11-2010 og arkitekttegninger af 09-09-2010 og 20-09-2010. Endvidere fremgår der, at "Entreprisen udføres med planlagt byggestart uge 46 - 2010 og aflevering den 31. december 2010". Endvidere fremlagde repræsentanten faktura nr. 8460 af 21. december 2010, hvoraf fremgår, at byggefirmaet fakturerede interessentskabet 784.725 kr. inklusive moms for "STØBNING AF FUNDAMENT". Videre fremlagde repræsentanten en kontoudskrift for interessentskabet, hvoraf fremgår, at interessentskabet overførte 760.000 kr. med beskrivelsen " , støbning af sok".

Endvidere fremlagde repræsentanten en række følgesedler udstedt af A/S dateret i december 2010, hvoraf fremgår, at der blev leveret beton til ejendommen.

Selskabet fradrog købsmomsen af udgifterne afholdt til matrikel nr. 8fr, , på samlet 139.558 kr. i perioden fra den 1. oktober 2015 til den 31. december 2015. Det er oplyst af SKAT, at interessentskabet for så vidt angår købsmoms på 14.407 kr. ikke fremlagde relevant regnskabsmateriale, at købsmoms på samlet 15.316 kr. vedrørte udgifter til støbning af fundament, og at købsmoms på 10.648 kr. blev afholdt i 2011 og 2012.

Det er oplyst af SKAT, at interessentskabet solgte matriklerne med numrene 8fn, 8fz og 8fy, , beliggende , og , til en række privatpersoner. De faste ejendomme blev overdraget henholdsvis den 1. december 2015, den 1. juli 2015 og den 1. oktober 2015.

Af stiftelsesdokumentet for selskabet af 25. august 2015 fremgår der bl.a. følgende:

" ...
Selskabet skal i forbindelse med stiftelsen overtage samtlige aktiver i selskabet A CVR-nr. , herunder følgende grunde:

matr. nr. 8ex
matr. nr. 8fb
matr. nr. 8fc
matr. nr. 8fd
matr. nr. 8ff
matr. nr. 8fg
matr. nr. 8fh

matr. nr. 8fi
 matr. nr. 8fk
 matr. nr. 8fl
 matr. nr. 8fm
 matr. nr. 8fn
 matr. nr. 8fx
 matr. nr. 8fy
 matr. nr. 8fz
 matr. nr. 8fæ
 matr. nr. 8fr
 alle

Åbningsstatus pr. 1. januar 2015 forsynet med revisionspåtegning uden forbehold og revisors attestation for, at virksomhedens økonomiske stilling ikke er forringet i tiden fra overtagelsen til stiftelsen vedhæftes nærværende dokument som en bestanddel af dette, og stifterne har godkendt indholdet.

Der overtages aktiver således:

a) Igangværende ejendomsprojekter	kr. 17.690.494
b) Likvide beholdninger	kr. 22.636

Der overtages således aktiver for kr. 17.713.130, der berigtiges således:

a) Der udstedes anparter for	kr. 126.000
b) Overkurs	kr. 16.795.518
c) Mellemregning med anpartshaver	kr. 0
d) Overtagelse af hensættelser og gældsforpligtelser	<u>kr. 791.612</u>
	kr. 17.713.130

(...)"

Interessentskabet og selskabet indgik ikke en overdragelsesaftale for de faste ejendomme.

Det fremgår af faktura nr. 1, nr. 2 og nr. 3 af 30. september 2017, at interessentskabet har faktureret de fortsættende selskaber for "Overdragelse af grunde i forbindelse med virksomhedsoverdragelse pr. 1/1- 2015". Videre fremgår det, at interessentskabet har faktureret moms for overdragelserne på samlet 3.447.622,50 kr. Det er oplyst af repræsentanten, at interessentskabet har udstedt fakturaerne som konsekvens af SKATs afgørelse af 28. september 2017.

Følgende er oplyst af repræsentanten om interessentskabets overdragelse til selskabet:

"Ved den skattefri tilførsel af aktiver fra A
 til Grundanpartsselskab overtog
 Grundanpartsselskab samtlige rettigheder og forpligtelser, der

vedrørte interessentskabet. Efter tilførslen var der således ikke længere aktiviteter tilbage i interessentskabet.

I forbindelse med den skattefri tilførsel af aktiver fra A til Grundanpartsselskab overtog Grundanpartsselskab de projekter, der var på grundene, hvor der inden 1. januar 2011 var støbt fundamenter. Det vil sige, at Grundanpartsselskab indtrådte i de byggetilladelser, der var givet. Herudover var der ikke andre aftaler eller projektbeskrivelser med entreprenører m.v., der er overgik fra A til Grundanpartsselskab og efterfølgende de udspaltede selskaber.

Ved den efterfølgende spaltning af Grundanpartsselskab skete der universalsuccession efter selskabslovens § 268 og rettigheder og forpligtelser overgik til de tre modtagende selskaber."

SKATs afgørelse

SKAT har den 28. september 2017 forhøjet interessentskabets momstilsvare med samlet 3.653.867 kr. for perioden fra den 1. oktober 2015 til den 31. december 2015, idet SKAT har anset interessentskabets overdragelser af en række faste ejendomme for momspligtige transaktioner, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Som begrundelse herfor har SKAT bl.a. anført følgende:

" ...

1. I har ikke betalt moms ved salg af grunde

...

Efter momslovens § 13, stk. 9, litra a) og b), skal der betales moms af nye bygninger og byggegrunde.

For byggegrunde indtræder momspligten når bindende aftale om salg er indgået efter den 1. januar 2011.

For nye bygninger indtræder momspligten når støbning af fundament er påbegyndt efter den 1. januar 2011.

I har solgt følgende byggegrunde i 2015:

Ejendomsnummer	-	, matrikel 8 fn.
Ejendommen sælges for 1.150.000 kr., med overtagelse pr. 1. december 2015		
Ejendomsnummer	-	, matrikel 8fz.
Ejendommen sælges for 1.350.000 kr., med overtagelse pr. 1. juli 2015		
Ejendomsnummer	-	, matrikel 8fy
Ejendommen sælges for 1.400.000 kr., med overtagelse pr. 1. oktober 2015		

I har ikke opkrævet moms af salget, fordi der er støbt fundament på de solgte grunde, og støbningen er foretaget før den 1. januar 2011. I har dokumenteret, at støbninger er foretaget.

I har begrundet den manglende momsopkrævning med at I/S'et oprindeligt har haft til hensigt at færdiggøre de påbegyndte byggerier hurtigst muligt efter støbningen. Men på grund af finanskrisen blev I/S'et mødt med en betingelse fra banken om, at færdiggørelse af bygningerne skulle afvente salg af hele projektet. Senere har I arbejdet mod en form, hvor køberen skulle overtage de igangværende projekter og grunde (side 4 i brev af 7.12.16).

SKATs bemærkninger til jeres salg af byggegrunde

Udgangspunktet er, at der skal betales moms ved salg af byggegrunde, når bindende aftale om salg er indgået efter den 1. januar 2011. Aftalen om salg af ovennævnte grunde er indgået efter momspligtens indtræden.

Når I sælger en grund, hvorpå der er støbt fundament, kan grunden i visse situationer ændre status fra at være en byggegrund til at være et igangværende byggeri. Og i nærværende situation kunne der således være tale om et igangværende byggeri påbegyndt før 1. januar 2011, hvorfor salget potentielt ville kunne ske uden moms, jf. bemærkningerne til lovforslaget om indførelse af momspligt.

Der er dog visse betingelser, der skal være opfyldt for at SKAT kan anse salget for et igangværende projekt, der er påbegyndt før den 1. januar 2011.

1. det skal dokumenteres at støbningen er foretaget
2. det skal dokumenteres, at det ubetinget er hensigten at færdiggøre byggeriet på det støbte fundament.

Ad 1.

I har fremlagt tilstrækkelig dokumentation for, at der er støbt fundament på grundene før den 1. januar 2011, bortset fra det grundareal der udgør matrikel 8 fr.

Ad 2.

SKAT finder ikke, I har dokumenteret, at det ubetinget har været hensigten, at færdiggøre byggerierne på de solgte grunde.

Ved vurderingen lægger SKAT følgende til grund:

- I færdiggør ikke selv byggeriet. I oplyser, at det oprindeligt var planen at færdiggøre byggeriet med henblik på efterfølgende salg, men på grund af finanskrisen, ændrede I jeres strategi, således at byggeriet først skulle færdiggøres, når der var indgået aftale med en køber. Det fremgår ganske vist af mailkorrespondance den 27. februar 2011, at der blandt andet arbejdes på udfærdigelse af entreprisekontrakter hvor entreprenørgaranti transporteres til køber, eller totalentrepriser.

- o Realiteten er dog, at I efter at have ændret strategi alene sælger grunden og ikke sælger et færdigt byggeri
- o Selv om det ifølge jeres oplysninger, oprindeligt har været hensigten at sælge et færdigt byggeri, fremgår det af oplysninger fra internettet, at I både før og efter 1. januar 2011, annoncerer grunde til salg
- o Det fremgår ligeledes af mailkorrespondancen den 5.marts 2011, at selskabet er klar til 'forårssalg af grunde'.
- Køber forpligtes ikke iflg. købsaftalen til at bygge på det støbte fundament. Følgende fremgår af købsaftalen:
 - o "Ejendommen er en grund med igangværende byggeprojekt..."
 - o "Køber indtræder ikke i sælgers rettigheder og forpligtelser i forhold til udførende entreprenører, men sælger har orienteret køber om de med den udførende entreprenør aftalte rammer for byggeriet, idet køber selv er ansvarlig for at indgå supplerende aftaler med udførende entreprenør."
 - o "Køber har modtaget kopi af lokalplan SAE.4.105.0, der er gældende for ejendommen. Lokalplanen vil blive tinglyst på ejendommen, hvilket køber skal respektere."
- Den lokalplan der henvises til i købsaftalen, stiller ikke specifikke krav til fundamentets form og placering på grunden. Fundamentet kan derfor ændres, hvis køber ønsker det.
 - o Vi har fra byggesagsarkivet i Frederikshavn Kommune fået oplyst, at der på den aktuelle udstykning kan gives tilladelse til flytning af fundament, eller til støbning af et helt nyt fundament.
 - o Den oprindelige lokalplan beskriver delområderne A, B C og D. Delområde A udlægges til tæt-lav og/eller etageboligbyggeri, delområde B udlægges til tæt-lav bebyggelse og delområde C og D udlægges til åben-lav bebyggelse.
 - o Lokalplanen angiver bebyggelsesprocenter og for delområde C og D også byggefelter.

Vi bemærker endvidere, at der i november 2016 er udarbejdet forslag til ny lokalplan for området. Det fremgår heraf at baggrunden for forslaget er, at der er faldende efterspørgsel på tæt-lav bebyggelse. Ifølge forslaget udlægges delområde A, B, C og D alle til åben-lav bebyggelse.

Skatterådet har i flere bindende svar taget stilling til spørgsmålet om, hvornår en grund hvorpå der er støbt fundament, kan sælges uden moms.

I SKM2010.735.SR, lægger Skatterådet ved spørgsmål 9 til grund, at byggeriet fuldføres på det støbte fundament, og at dette sker indenfor en sædvanlig normeret tid. I svaret forudsættes, at spørger har en reel hensigt om at ville fuldføre byggeriet af den pågældende karakter. I det tilfælde at grundene sælges til en køber før byggeriet er færdiggjort, er det således i sagens natur en forudsætning for svaret, at det på tidspunktet for salg af grunden utvivlsomt kan fastslås, at der vil blive bygget et byggeri på det støbte fundament, som er af samme karakter som det påbegyndte. Køber må derfor være forpligtet hertil uden forbehold.

At det forholder sig sådan bekræftes af SKM2011.6.SR, hvor der i spørgsmål 9 spørges om et byggeri, hvor der er støbt fundament før 1.1.2011 også anses for påbegyndt før 1.1.2011 (og dermed kan sælges momsfrit), hvis det planlagte fundament ændres efter salg af grundstykket (med påbegyndt støbning), fordi den nye ejer ønsker et andet/anderledes hus. Situationen er altså her modsat i forhold til de forudsætninger, der blev lagt til grund i SKM2010.735.SR. Skatterådet svarer, at der i denne situation ikke foreligger en reel hensigt om at ville videreføre og færdiggøre det påbegyndte byggeri. Dermed vil der være tale om et helt nyt projekt/byggeri, og som følge heraf et nyt tidspunkt for det pågældendes projekts påbegyndelse.

Det kan heraf konkluderes, at salg af en byggegrund, hvorpå der ligger et støbt fundament ikke kan anses for salg af en påbegyndt momsfri bygning, med mindre køber er forpligtet til og under normale omstændigheder også uden ugrundet ophold faktisk gennemfører det allerede påbegyndte byggeprojekt.

Da momspligten indtræder på salgstidspunktet (leveringstidspunktet, dvs. tidspunktet for overdragelse af godet), jf. momslovens § 23, skal det altså på dette tidspunkt afgøres, om køber skal videreføre det planlagte byggeri eller om han har muligheden for at ændre hensigt/anvendelse i forhold til det byggeri, som det støbte fundament var tiltænkt.

Hvis købers mulighed for at ændre hensigt er til stede, kan salget af grunden ikke ske uden moms, idet der da ikke er tale om salg af en "gammel bygning".

På baggrund af ovenstående, konkluderer SKAT i nærværende sag, at når det på salgstidspunktet ikke med sikkerhed kan fastslås, at køber vil opføre en ejendom på det fundament, der er støbt før den 1. januar 2011, kan grundene ikke sælges uden moms.

Et sådant salg af en byggegrund, hvorpå der er et fundament, som køber kan vælge at bruge men også ændre eller helt undlade at bruge, er derimod et momspligtigt salg af en byggegrund, jf. definitionen i momsbekendtgørelsens § 56: "*et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 5 i denne bekendtgørelse*".

Da I oprindeligt har anset salget for momsfrit, opkræver SKAT momsen med 20 % af jeres samlede vederlag. Se Den Juridiske Vejledning, afsnit D.A.8.1.1.12. Hvis I efteropkræver momsbeløbet ved jeres kunder, skal I betale 20 % i moms af det ekstra vederlag i modtager.

I har i 2015 solgt grunde for i alt 3.900.000 kr., 20 % moms heraf udgør 780.000 kr.

Jeres repræsentant har meddelt, at I ikke har mulighed for at efteropkræve momsen hos jeres kunder, hvorfor I er enige i, at SKATs efteropkrævning skal ske med 20 %. Dette er ikke udtryk for, at I er enige i

SKATs forslag, men I har valgt først at underbygge uenigheden i forbindelse med en eventuel senere klage.

SKAT træffer afgørelse om, at jeres salgsmoms forhøjes med 780.000 kr.

...

2. I har ikke betalt moms ved apportindskud af grunde

...

har udviklet grundene omkring

. Jeres repræsentant har oplyst, at I/S'et har haft til hensigt at opføre boliger med henblik på salg. Ifølge I/S'ets årsberetning, er hovedaktiviteten dog ikke salg af færdige byggeprojekter, men salg af byggegrunde. I/S'et har også kun solgt byggegrunde.

Samtlige aktiver i I/S'et overdrages til Grundanparts-selskab i forbindelse med stiftelsen af dette. Det drejer sig ifølge stiftelsesdokumentet om byggegrunde til en værdi af 17.690.494 kr. og likvide beholdninger på 22.636 kr.

Efter momslovens § 4, sidestilles apportindskud af aktiver, med levering mod vederlag, jf. SKM SKM2010.816.LSR. Hvis der indskydes momspligtige aktiver, skal der derfor som udgangspunkt betales salgsmoms af indskuddet. SKAT anser levering af de indskudte grunde for momspligtigt, se den nærmere begrundelse herfor under punkt 1.

Hvis de indskudte aktiver indgår i en virksomhedsoverdragelse, er overdragelsen dog ikke omfattet af momspligten, jf. momslovens § 8. I tilfælde af en momsfri virksomhedsoverdragelse, skal momsforpligtelsen på eventuelle investeringsgoder, overdrages til den nye ejer.

I har oplyst, at I mener der er tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse. SKAT skal derfor undersøge, om betingelserne for momsfri virksomhedsoverdragelse er opfyldt.

Betingelser for momsfri virksomhedsoverdragelse

EU domstolen har i sag C-497/01, Zita Modes Sàrl, opstillet nogle betingelser for hvornår der kan være tale om en virksomhedsoverdragelse.

Der drejer sig bl.a. om følgende betingelser:

1. Det overdragne skal udgøre en identificerbar, organiseret enhed, der er egnet til at fungere som en virksomhed. Salg af varelager alene falder udenfor definitionen – præmis 40.
2. En momsfri virksomhedsoverdragelse skal føre til samme resultat, som hvis momsen var blevet opkrævet, betalt og efterfølgende tilbagebetalt i form af fradrag for købsmoms. – præmis 39.

Ad 1. Sælges en identificerbar, organiseret enhed, der er egnet til at fungere som en virksomhed?

Der foreligger kun en virksomhedsoverdragelse, hvis de overdragne aktiver skal anvendes i den nye virksomheds fortsatte drift. Hvis aktiverne straks sættes til salg efter overdragelsen, er der ikke tale om en virksomhedsoverdragelse, idet salg af varelager alene, ikke anses for at være fortsættelse af en virksomheds driftsaktivitet.

I har oplyst, at der ikke er udfærdiget noget salgsdokument/aftale i forbindelse med overdragelsen. I henviser til stiftelsesdokumentet for Grundanpartsselskabet. Det fremgår heraf, hvilke aktiver der overdrages, og at selskabet ikke tilkommer nogen særlige rettigheder eller fordele, eller påtager sig nogen væsentlige økonomiske forpligtelser i forbindelse med stiftelsen.

Stiftelsesdokumentet giver ikke tilstrækkeligt grundlag for at vurdere, om der er tale om en virksomhedsoverdragelse. Det fremgår bl.a. ikke, om Grundanpartsselskabet overtager nogen form for aftaler med eksterne leverandører i forbindelse med den fortsatte drift, eller om selskabet påtager sig nogen forpligtelser eller overtager nogen rettigheder i tilknytning til de overtagne aktiver udover de forpligtelser og rettigheder, der følger af selve overtagelsen af aktiverne.

Betingelsen om at det overtagne skal udgøre en identificerbar, organiseret enhed, der er egnet til at fungere som en virksomhed, synes ikke at være opfyldt, når der ikke samtidig sker overdragelse af eksempelvis aftaler med forretningsforbindelser m.m., således at købers anvendelsesområde for de overtagne aktiver er klart fastlagt. Dette er især vigtigt i en situation som i nærværende sag, hvor der helt objektivt set er flere variationsmuligheder for anvendelsen af de overtagne aktiver:

- Grundende kan sælges som de forefindes ved overdragelsen.
- Det byggeprojekt der er påbegyndt ved støbning af fundament kan færdiggøres, med henblik på salg.
- Der kan påbegyndes helt nye byggeprojekter, med henblik på salg.
- Der kan opføres boliger til (momsfri) udlejning på de erhvervede grunde.

Ad 2. Fører en kvalifikation af salget som momsfri virksomhedsoverdragelse til samme resultat, som hvis momsen var blevet opkrævet, betalt og efterfølgende tilbagebetalt i form af fradrag?

I har anset hovedparten af de indskudte grunde for momsfrie, fordi der er støbt fundament før den 1. januar 2011. SKAT er ikke enig med jer i denne opfattelse, idet der i forhold til de indskudte grunde ikke er nogen som helst form for dokumentation for, hvad der er Grundanpartsselskabets påtænkte anvendelse af grundene. Der henvises til SKATs nærmere begrundelse for momspligt, under punkt 1.

En mindre andel af grundarealet, matrikel 8 fr, har I dog oplyst, at I anser for momspligtigt, fordi der ikke er støbt på dette areal. I har derfor fratrasket moms af omkostninger til byggemodning m.m., som er afholdt før 1. januar 2011, jf. overgangsreglerne som er beskrevet i SKM2015.767.SKAT. Den reguleringsforpligtelse, der er opstået som følge af, at I/S'et har foretaget dette fradrag ses ikke overdraget til Grundanpartsselskabet.

SKAT finder ikke at en momsfri virksomhedsoverdragelse af grundene vil føre til samme resultat, som hvis der var opkrævet moms af salget af grundene og køber dernæst havde udøvet sin fradragsret.

Det forhold, at der ikke kan fastlægges en entydig fremtidig anvendelse af de overdragne aktiver gør det umuligt at afgøre fradragsretten i Grundanpartsselskabet uden at kende dette selskabs påtænkte aktiviteter. Som beskrevet under betingelse 1, vil flere af de mulige anvendelser af de overdragne føre til momsfrie indtægter, hvorved fradragsret for købsmoms vil være udelukket eller kun delvist, jf. momslovens § 37.

Det kan således ikke udelukkes (der er endda en vis sandsynlighed for), at det vil føre til et andet resultat, at salget anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse i forhold til, at følge hovedreglen om at opkræve moms af de solgte grunde og lade fradragsretten i næste led afgøres af købers anvendelse, i det denne anvendelse i visse tilfælde ikke ville berettige til fuldt fradrag.

Vi har konstateret, at Grundanpartsselskabet bliver momsregistreret den 5. oktober 2015, men det fremgår også af SKATs systemer, at selskabet afmeldes fra moms den 27. december 2015.

Det er en betingelse for at opnå momsfradrag, at det indkøbte skal anvendes til momspligtige aktiviteter og at køber derfor er momsregistreringspligtig. Grundanpartsselskabet bliver afmeldt for momsregistrering kort efter apportindskuddet af grundene. Vi lægger dette til grund ved vurderingen af, om Grundanpartsselskabet har momsfradrag, idet afmeldelsen af selskabet må forstås på den måde, at selskabet ikke påtænkte momspligtige aktiviteter med de overtagne aktiver.

SKAT kan på baggrund af ovenstående, ikke anse betingelsen om, at anvendelsen af reglerne om momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, skal føre til samme resultat, som hvis momsen var blevet opkrævet, betalt og efterfølgende tilbagebetalt i form af fradrag for købsmoms, for opfyldt, jf. præmis 39 i C-497/01, Zita Modes Sàrl."

SKATs konklusion

SKAT anser indskuddet af grundene for at være en momspligtig leverance jf. momslovens § 4, hvorfor SKAT foreslår, at der skal betales moms af den værdi grundene har på overdragelsestidspunktet.

Momsgrundlaget efter momslovens § 27, jf. momssystemdirektivets artikel 73, skal opgøres som den subjektive værdi for modtager af de modtagne aktiver i forbindelse med apportindskuddet. Værdien i tilfælde af momspligtige apportindskud kan i normale tilfælde fastsættes til den værdi, som det modtagende selskab og medinvestorer kan acceptere at værdien af apportindskuddet fastsat til, jf. SKM2007.760.SR. Se også SKM2005.39.VLR.

Grundene er ved overdragelsen fastsat til en værdi på 17.690.494 kr. I de overdragne aktiver indgår også de tre grunde, som ifølge modtagne købsaftaler, er blevet solgt i 2015 af **A** til en samlet værdi af 3.900.000 kr. jf. punkt 1. Disse grunde kan således ifølge de oplysninger vi har, ikke samtidig være solgt til Grundanpartsselskabet.

Ved opgørelsen af værdien af de aktiver, som Grundanpartsselskabet overtager fra interessentskabet ved apportindskud, skal derfor modregnes værdien af de solgte grunde.

I den samlede værdi på 17.690.494 kr., modregnes derfor 3.900.000 kr. Momsgrundlaget, som der skal betales moms af, udgør herefter 13.790.494 kr.

SKATs forslag til afgørelse og jeres bemærkninger hertil:
Da I oprindeligt har anset salget for momsfrit, har SKAT foreslået, at momsen opkræves med 20 % af den opgjorte værdi = 2.758.098 kr. Se Den Juridiske Vejledning, afsnit D.A.8.1.1.12.

Jeres repræsentant har meddelt, at I har til hensigt at udstede fakturaer med moms på apportindskuddet. Faktureringen sker under henvisning til mail af 26. juni 2017, hvori SKAT meddeler, at det kan godkendes, at A i forbindelse med udfakturerings af apportindskuddet i Grundanpartsselskabet, fakturerer direkte til de 3 selskaber, som Grundanpartsselskabet senere bliver spaltet i.

A der fortsat er momsregistreret, kan herefter udstede momsbelagte fakturaer til henholdsvis:

- ApS (cvr. nr.),
- ApS (cvr. nr.) og
- ApS (cvr. nr.).

Derved undgår parterne en situation, hvor der først skal faktureres fra A til Grundanpartsselskabet (der ikke længere eksistere), og derefter fra Grundanpartsselskabet til de 3 selskaber. Den fakturerede købsmoms vedrørende apportindskuddet, kan herefter fradrages i de 3 selskaber, efter momslovens almindelige regler, i det omfang de overdragne grunde skal anvendes til momspligtige aktiviteter.

Det faktum, at A udsteder momsbelagte fakturaer i forbindelse med apportindskuddet, er ifølge jeres repræsentant ikke udtryk for, at I er enige i SKATs forslag til afgørelse, men blot en korrektion af hensyn til den praktiske håndtering på SKATs krav. Selv om I ikke er enige i SKATs forslag, har I valgt ikke at underbygge dette på nuværende tidspunkt, men vente til en eventuel senere klage.

SKATs endelige afgørelse:

SKAT træffer herefter afgørelse om, at selskabets salgsmoms for oktober kvartal 2015 forhøjes med 25 % af 13.790.494 kr. = 3.447.623 kr.

3. Købsmoms vedrørende byggemodning mm.

...

Efter overgangsreglerne i lov nr. 520 af 12. juni 2009, har virksomheder der har haft omkostninger til byggemodning mm. forud for momspligtens indtræden, ret til at anmode om godtgørelse af moms af bygge-

modningsudgifter mv., som virksomheden har betalt før ophævelse af momsfritagelsen for levering af byggegrunde den 1. januar 2011. Anmodningen om godtgørelse skal indsendes samtidig med angivelsen af afgift vedrørende salget. For grunde, der ikke er solgt 5 år efter den 1. januar 2011, kan godtgørelse gives ved udgangen af 2015. I praksis opnås godtgørelsen ved at medtage den fradragsberettigede moms som købsmoms på momsangivelsen i den momsperiode, hvor det momspligtige salg af byggegrunden finder sted. For omkostninger vedrørende byggegrunde, der stadig er "på lager" ved udgangen af 2015, dvs. ved at medtage den fradragsberettigede moms som købsmoms på momsangivelsen i denne momsperiode.

Disse særlige regler om godtgørelse af moms vedrørende byggegrunde gælder kun for udgifter, der er afholdt før 1.1.2011.

Udgifter, der afholdes efter 1. januar 2011, skal fradrages efter momslovens almindelige regler. Det vil sige, at udgifter vedrørende salg af byggegrunde, som vil være momspligtigt kan fradrages i den momsperiode, hvor de afholdes, jf. momslovens § 37.

Fradrag for købsmoms af udgifter der kan henføres til matrikel 8 fr.

I har opgjort udgifter vedrørende matrikel 8 fr til i alt 697.792 kr. inklusive moms. Der er ikke støbt fundament på denne matrikel, og derfor vil salg efter 1. januar 2011 som udgangspunkt være momspligtig. Da grundene ikke er solgt, har I fratrasket købsmoms i oktober kvartal 2015, i overensstemmelse med overgangsreglerne. Købsmomsen udgør 20 % af det opgjorte udgiftsbeløb, svarende til 139.558 kr.

I jeres opgørelse indgår følgende beløb, som SKAT ikke kan godkende fradrag for. Det begrundes med følgende:

- Moms af omkostninger for 2007 udgør 14.407 kr. Ifølge overgangsreglerne, skal I kunne dokumentere moms af udgifterne til byggemodning m.v. gennem relevant regnskabsmateriale (faktura, afregningsbilag) og andet relevant bilagsmateriale. I har ikke indsendt dokumentation for de afholdte omkostninger, og I har oplyst, at det er usikkert hvor stor en del af udgifterne, der er momsbelagte. Da I ikke har fremlagt den fornødne dokumentation, kan SKAT ikke godkende fradraget.
- I posten 'projektomk' for 2010 indgår udgifter til støbning med 322.781 kr. inkl. moms. I har henført 12,25 % heraf til matrikel 8 fr, hvilket svarer til 39.541 kr. inklusive moms. Moms heraf udgør 7.908 kr. Da I har oplyst, at der ikke er støbt sokkel på matrikel 8 fr, kan SKAT ikke godkende fradraget. Omkostningerne indgår i beregnet fradrag vedrørende øvrige grunde, se nedenfor.
- I posten 'tillad + støb' for 2010, indgår en købsmoms på 7.408 kr., som er henført til matrikel 8 fr. SKAT kan ikke godkende fradraget, da I har oplyst, at der ikke er støbt sokkel på matrikel 8 fr. Omkostningerne indgår i beregnet fradrag vedrørende øvrige grunde, se nedenfor.
- I har i momsangivelsen for oktober kvartal 2015 medregnet købsmoms for udgifter afholdt i 2011 og 2012 med i alt 10.648

kr. Disse udgifter er derfor ikke omfattet af den særlige godtgørelsesordning for udgifter vedrørende byggegrunde, som er afholdt før 1.1.2011, men derimod af de almindelige fradragsregler i momslovens § 37. Fradrag for udgifter vedrørende momspligtige aktiviteter skal foretages i den momsperiode, hvor udgiften afholdes. Udgifterne er afholdt i 2011 og 2012 og skulle derfor være angivet i de momsperioder, hvor de er afholdt i 2011 og 2012. Fristen for at angive moms for den sidste momsperiode i 2012 (oktober kvartal), var den 10. februar 2013. Fristen for at genoptage momstilsvaret for oktober kvartal 2012, ligger 3 år efter denne dato, jf. skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2, dvs. den 10. februar 2016. SKAT modtager jeres momsangivelse for oktober kvartal 2015, den 29. februar 2016. Det betyder at fristen for at genoptage oktober kvartal 2012 og tidligere momsperioder, var udløbet da SKAT modtog jeres angivelse. Da perioder efter 1. januar 2011 ikke er omfattet af overgangsreglen i lov nr. 520 af 12. juni 2009, og da der ikke er sket ændring af anvendelsen af matrikel 8 fr, der kan begrunde kompenserende regulering efter momslovens § 43 og 44, er der ikke mulighed for at opnå fradrag for momsen på disse udgifter.

Jeres fradragsberettigede købsmoms for matrikel 8 fr, kan herefter opgøres til:

...

Fradrag for købsmoms af udgifter, der kan henføres til øvrige grunde. Da SKAT anser jeres grundsalg og indskud i grundanpartsselskabet i 2015, for momspligtigt, jf. punkt 1 og 2, har I fradragsret for moms af udgifter vedrørende de grunde, hvor SKAT har beregnet salgsmoms i denne afgørelses punkt 1 og 2. I har ikke tidligere fratrullet moms vedrørende disse grunde.

For udgifter afholdt før 1. januar 2011, gives fradraget efter overgangsreglerne.

For udgifter afholdt efter 1. januar 2011, gives fradraget efter momslovens almindelige regler, således:

- Efter momslovens § 37 for så vidt angår udgifter til projektkomkostninger, driftsomkostninger og markedsføring for 2013 og 2014. Tilsvarende udgifter afholdt i 2011 og 2012 anses for forældet efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.
- Efter momslovens § 43, stk. 3, nr. 3, for så vidt angår udgifter til projektkomkostninger afholdt i 2011 og 2012, idet der ved salg af investeringsgoder kan foretages kompenserende fradrag, hvis der ikke har kunnet opnås fuldt fradrag ved anskaffelsen mv. SKAT anser det for korrekt, at selskabet ikke fratrak købsmoms i 2011 og 2012. Selskabet undlod at foretage fradrag, da selskabet som udgangspunkt havde til hensigt at anvende byggegrundene til de igangværende byggeprojekter, som ifølge selskabets forventning ville blive færdiggjort på de påbegyndte fundamenter, og dermed kunne sælges uden moms. Ved det rene salg af grundene sker således ændring i anvendelsen i relation til regu-

leringsreglerne i momslovens § 43. Byggegrundene overgår fra momsfri ikke fradragsberettiget anvendelse til momspligtigt salg, som er fuldt fradragsberettiget. Reguleringen omfatter det fulde momsbeløb, der kan henføres til investeringsgodet, da de solgte grunde ikke anses for at være taget i brug før salget, jf. momslovens § 44.

I har samlet set opgjort de momsbelagte omkostninger vedrørende til i alt 7.023.208 kr. inklusive moms. SKAT har opgjort udgifter til øvrige grunde end 8 fr, til 6.414.825 kr. jf. bilag 1. Moms heraf er som udgangspunkt fradragsberettiget, idet SKAT anser jeres totale grundsalg for momspligtigt. SKAT kan dog ikke godkende fradrag for følgende poster:

- Omkostninger for 2007 på 515.720 kr. inklusive moms. Ifølge overgangsreglerne, skal I kunne dokumentere moms af udgifterne til byggemodning m.v. gennem relevant regnskabsmateriale (faktura, afregningsbilag) og andet relevant bilagsmateriale. I har ikke indsendt dokumentation for de afholdte omkostninger, og I har oplyst, at det er usikkert hvor stor en del af udgifterne, der er momsbelagte. Da I ikke har fremlagt den fornødne dokumentation, kan SKAT ikke godkende at I opnår momsfradrag af beløbet.
- Omkostninger til markedsføring i årene 2008-2010 på 969.807 kr. inklusive moms. SKAT vurderer at omkostningerne vedrører de salg der har fundet sted i de pågældende år. Da salgene er sket uden moms, kan der ikke fratrækkes moms af udgifterne i forbindelse hermed, jf. momslovens § 37, og omkostningerne er derfor ikke omfattet af overgangsreglerne.
- Omkostninger til markedsføring i årene 2011-2012 på 115.676 kr. inklusive moms. SKAT vurderer at omkostningerne vedrører de salg der har fundet sted i de pågældende år, og selv om udgifterne delvist måtte vedrøre et senere momspligtigt salg, kan der ikke opnås fradrag da perioderne er forældet efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.
- Driftsomkostninger i 2011-2012 på -571 kr. inklusive moms., da perioderne er forældet efter skatteforvaltningslovens § 31, stk. 2.
- Omkostninger vedrørende grunde der er solgt uden moms. SKAT har opgjort omkostningerne til 1.743.559 kr. inklusive moms. Ved opgørelsen har SKAT lagt arealfordelingen til grund. Se bilag 2.

De omkostninger SKAT kan godkende momsfradrag for, kan herefter opgørelse til:

Momsbelagte omkostninger vedrørende andre grunde end 8 fr.	6.414.825 kr.
SKAT kan ikke godkende fradrag for følgende	515.720 kr.
	969.807 kr.
	115.676 kr.
	-571 kr.
	1.743.559
	3.343.314 kr.
	kr.

Omkostninger, der kan godkendes
fradrag for

3.070.634 kr.

Moms udgør 20 % heraf

614.127 kr.

SKAT har foreslået at selskabets købsmoms for oktober kvartal 2015 forhøjes med 614.127 kr. for omkostninger vedrørende andre grunde end matrikel 8 fr, og købsmomsen nedsættes med 40.371 kr. for omkostninger vedrørende matrikel 8 fr. Samlet forhøjelse af købsmomsen $(614.127 - 40.371) = 573.756$ kr.

Jeres repræsentant er ikke kommet med bemærkninger til dette punkt, men har af processuelle årsager forbeholdt sig retten til at påklage punktet.

SKAT træffer herefter afgørelse om, at jeres købsmoms for oktober kvartal 2015 forhøjes med 573.756 kr. (...)"

Under sagens behandling har SKAT i en udtalelse af 22. januar 2018 bl. a. videre anført følgende:

"...

De 3 eksterne salg af byggeprojekter

- Det er klagers opfattelse, at når der er støbt fundament før den 1. januar 2011, er der ikke længere tale om en byggegrund, men en "gammel bygning" der kan sælges uden moms (side 14, 1. afsnit under "Klagers opfattelse"). Klager mener blandt andet ikke at der er hjemmel til de forudsætninger, som Skatterådet indlægger i SKM2010.735.SR, om spørgers reelle hensigter.

SKAT bemærker hertil, at ifølge SKATs praksis i relation til de særlige overgangsregler, har købers hensigt om at opføre en bygning på det støbte fundament afgørende betydning, når momspligt/ikke momspligt skal afgøres i forbindelse med salg af en grund, hvorpå der er støbt fundament før 1. januar 2011.

- Klager mener at Landskatterettens afgørelse, j-nr. , bekræfter klagers opfattelse om, at en grund hvorpå der er støbt fundament før den 1. januar 2011, kan sælges momsfrit. (side 14, øverst).

SKAT bemærker hertil, at det tydeligt fremgår af fakta i den refererede afgørelse, at spørger eller tredjemand vil fortsætte byggeprojektet på det støbte fundament. Disse fakta har indgået ved Landskatterettens vurdering af sagen.

Det er relevant at fremhæve, hvad denne klagesag reelt handler om. Det var ikke afgørende for SKATs svar, at køberen utvivlsomt havde til hensigt at opføre en bygning på det støbte fundament. Det

egentlige stridspunkt i sagen var, om det havde betydning for den momsmæssige håndtering af "andet salg", hvordan det første salg blev håndteret momsmæssigt. SKAT mente, at fordi første salg var behandlet som momspligtigt og ikke efter overgangsreglerne, var det en naturlig følge, at overgangsreglerne heller ikke kunne anvendes ved det næste salg. Landsskatteretten konkluderer, at fordi fundamentet var støbt før 1.1.2011 (og køber havde bygget på fundamentet) kunne salget ske momsfrit efter overgangsreglerne uanset at de ikke var anvendt på første salg.

- Klager har fremlagt dokumentation for, at der rent faktisk er bygget på de støbte fundamenter (side 14, sidste afsnit + side 6-7)

SKAT bemærker hertil, at købers dokumenterede hensigt på leveringstidspunktet er altafgørende for, om en byggegrund, hvorpå der er støbt fundament, kan sælges uden moms. Hvis sælger på leveringstidspunktet har en reel mulighed for ikke at gennemføre det påbegyndte byggeprojekt, kan grunden efter SKATs opfattelse ikke sælges uden moms. I den påklagede sag har denne mulighed reelt foreligget.

- Det fremgår blandt andet af byggesag BYG- , ejendomsnummer , at køber efter erhvervelse af grunden har søgt om at flytte fundamentet i henhold til oprindelig afsætningsplan (se vedlagte mail fra Frederikshavn kommune modtaget 30. september 2016). Fundamentet blev rent faktisk ikke flyttet, men der ville ifølge kommunen kunne opnås tilladelse hertil.
- Det fremgår af byggesag BYG , at der opføres et nyt hus på grunden, hvilket bekræftes af Kommune (se vedlagte mail af 23. november 2016). Det støbte fundament anvendes således ikke i denne sag. Grunden indgår ikke i SKATs afgørelse, da salget er sket i 2013, og derfor er forældet på det tidspunkt hvor SKAT udsender forslag til afgørelse.
- De beskrevne eksempler viser, at der har været en reel mulighed for køberne af de tre grunde, at undlade at anvende de støbte fundamenter, hvilket klager ikke bestrider. At det rent faktisk viser sig, at der i disse tre konkrete tilfælde, er opført en bolig på det støbte fundament, kunne efter SKATs opfattelse ikke konstateres på leveringstidspunktet, og derfor kunne salgene ikke ske uden moms.
- Klager mener ikke, at SKATs henvisning til SKM2016.6.SR er relevant, fordi der netop ikke ændres på de fundamenter, der er støbt inden den 1. januar 2011, på de tre solgte grunde i nærværende sag (side 15 øverst).

SKAT bemærker hertil, at det omtalte bindende svar netop omhandler en situation, der er sammenlignelig med nærværende sag. Den situation der er beskrevet i sagen, kan jo netop først indtræde efter leveringstidspunktet (efter momspligtens indtræden). Derfor må

svaret forstås sådan, at hvis det på leveringstidspunktet ikke med sikkerhed kan fastslås, at køberen vil bygge på det støbte fundament, og køberen rent faktisk har en mulighed for at ændre fundamentet eller støbe et helt nyt fundament, så kan salget aldrig ske uden moms.

Den momsfri virksomhedsoverdragelse

- Klager mener, at apportindskuddet i det nystiftede Grundanpartsselskab kan ske som en momsfri virksomhedsoverdragelse, og henviser til praksis på området (side 18-19).

SKAT bemærker hertil, at der i de afgørelser og bindende svar klager henviser til, i alle tilfælde sker overdragelse af mere end blot et 'varelager', som eksempelvis tilhørende aftaler og personale. I nærværende sag overdrages alene grundarealer. SKAT kan i den forbindelse henvise til SKM2008.423.HR, hvor køb og videresalg af en udlejningsejendom til et 10-mandsprojekt, ikke kunne anses som en momsfri virksomhedsoverdragelse. Højesteret lagde til grund, at køber reelt ikke havde nogen økonomisk aktivitet ved udlejning af ejendommene (selv om denne formelt lod sig frivilligt registrere for udlejning), fordi ejendommene blev videresolgt straks efter købet. I nærværende sag er Grundanpartsselskabets eneste formål med overtagelse af grundene, på tilsvarende måde straks at videresælge disse til de tre nystiftede selskaber. (...)"

Interessentskabets opfattelse

...

Skattestyrelsens bemærkninger til Skatteankestyrelsens indstilling

...

Interessentskabets bemærkninger til Skatteankestyrelsens indstilling

Interessentskabets repræsentant har den 22. februar 2021 fremsendt bemærkninger til Skatteankestyrelsens indstilling samt Skattestyrelsens udtalelse hertil.

Af bemærkningerne fremgår der bl.a. følgende:

"...

1. Sagens overordnede problemstilling

Nærværende sag drejer sig om, hvorvidt Klagers overdragelse af i alt sytten projektejendomme i 2015 skulle belægges med moms eller ej.

Den 5. november 2020 har jeg på Klagers vegne fremsendt et brev til Skatteankestyrelsen, hvor der blandt andet var vedlagt et bilag (bilag 20), som på skematisk vis viste en oversigt over disse sytten projektejendomme. Af denne oversigt fremgår det, at der på seksten af de sytten projektejendomme forinden den 1. januar 2011 var opført fuldt funktionsdygtige fundamentter. På en enkelt af ejendommene var der ikke opført et fundament forinden 1. januar 2011.

I 2015 solgte Klager tre af de pågældende projektejendomme eksternt til privatpersoner. På hver af disse tre projektejendomme var der forinden 1. januar 2011 blevet opført et fuldt funktionsdygtigt fundament.

Klager var og er fortsat af den opfattelse, at disse salg skulle fritages for moms efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.

Klager foretog i 2015 en skattefri tilførsel af aktiver til selskabet Grundanpartsselskab. Denne tilførsel af aktiver, der blev gennemført med tilbagevirkende kraft til den 1. januar 2015, omfattede samtlige sytten projektejendomme, der blev apportindskudt i Grundanpartsselskab. Tre projektejendomme var allerede blevet solgt, da den skattefri tilførsel af aktiver blev gennemført, jf. ovenfor, men disse projektejendomme var ikke desto mindre omfattet af den skattefri tilførsel af aktiver, der fandt sted med virkning fra 1. januar 2015. I realiteten var der derfor tale om overdragelse af tretten projektejendomme med fundament opført før 1. januar 2011 og en projektejendom uden fundament.

Klager var og er fortsat af den opfattelse, at apportindskuddet af ejendommene var fritaget for moms. For de ejendomme, hvorpå der var opført et fundament inden 1. januar 2011, var momsfrigtagelsen begrundet i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt., jf. også det ovenfor anførte. For den ene ejendom, hvorpå der ikke var opført et fundament, var momsfrigtagelsen begrundet i det forhold, at ejendommen indgik i en virksomhedsoverdragelse, der efter Klagers opfattelse var momsfri, jf. momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt.

Sagens juridiske kerne er, om seksten af de sytten projektejendomme skal betragtes som ejendomme med "gamle bygninger", der er omfattet af momsfrigtagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt., eller om disse seksten projektejendomme skal betragtes som "byggegrunde", der er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 2. pkt. litra b, således at momsfrigtagelsesbestemmelsen i § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt., ikke finder anvendelse.

Klager har ikke anset den sidste projektejendom, hvorpå der ikke inden den 1. januar 2011 var opført et fundament, for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. Klager har derimod anset, at denne projektejendom var omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. Jeg har imidlertid noteret mig, at Skatteankestyrelsen er af den opfattelse, at denne sidste projektejendom også er omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.

Der er fra Klagers side nedlagt påstand om, at Klagers momsangivelse for 4. kvartal 2015 ændres til det angivne.

2. Bemærkninger til Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse

2.1 De eksterne salg af matriklerne Bfn, Bfz og Bfy,

Skatteankestyrelsen har indstillet, at Klagers salg af matriklerne 8fn, 8fz og 8fv, , beliggende , og , der fandt sted i 2015, kan ske momsfrit, jf. den tidligere gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9 (lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer).

Skatteankestyrelsen har ved vurderingen lagt vægt på, (i) at støbningen af fundament på hver af de tre matrikler blev påbegyndt før den 1. januar 2011 og (ii) at matriklerne blev erhvervet af Klager før fremsættelsen af lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009 - forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., ligesom projektet blev igangsat før lovforslagets fremsættelse.

Jeg er enig i denne indstilling, der er i overensstemmelse med den nedlagte påstand. Jeg kan derfor tiltræde indstillingen om, at salget af de pågældende tre ejendomme, der skete til privatpersoner, kan ske momsfrit.

Det er min overordnede opfattelse, at det afgørende moment for momsfriheden er, at støbningen af fundament blev påbegyndt før den 1. januar 2011.

2.2 Overdragelse af en række faste ejendomme fra Klager til Grundanpartsselskab ved en skattefri tilførsel af aktiver

Skatteankestyrelsen har indstillet, at overdragelsen af matriklerne 8ex, 8fb, 8fc, 8fd, 8ff, 8fg, 8fh, 8fi, 8fk, 8fl, 8fm, 8fn, 8fx, 8fv, 8fz, 8fæ og 8fr, alle , fra Klager til Grundanpartsselskab kan ske momsfrit, jf. den tidligere gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9 (lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer). Det bemærkes, at matriklerne 8fn, 8fz og 8fy, , er nævnt både i opremsningen ovenfor i dette afsnit og i afsnit 2.1 som følge af den skattefri tilførsel af aktiver, der skete med tilbagevirkende kraft pr. 1. januar 2015.

Også her har Skatteankestyrelsen ved vurderingen lagt vægt på, (i) at støbningen af fundament på matriklerne blev påbegyndt før den 1. januar 2011 og (ii) at matriklerne blev erhvervet af Klager før fremsættelsen af lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009 - forslag til lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., ligesom projektet blev igangsat før lovforslagets fremsættelse.

Jeg har noteret mig, at Skatteankestyrelsen også er af den opfattelse, at overdragelsen i 2015 af projektejendommen med matrikelnummer 8fr, , hvorpå der isoleret set ikke var påbegyndt opførelse af et fundament inden 1. januar 2011, også er omfattet af momsfritagelsen. Dette tager jeg som udtrykt for, at Skatteankestyrelsen har anset de efterfølgende udmatrikuleringer fra det oprindelige matrikelnummer 8fr, , der fandt sted efter, at der var opført fundamenter på de udmatrikulerede arealer, for også at "fange" den pågældende ejendom af

momsfriheden, idet det er ubestridt, at der på det oprindelige matrikelnummer 8fr, , var påbegyndt støbning af en række fundamenter inden 1. januar 2011.

Jeg kan tiltræde indstillingen, der er i overensstemmelse med den nedlagte påstand. Jeg er således enig i, at overdragelsen af de pågældende projektejendomme fra Klager til Grundanpartsselskab kan ske momsfrit. For seksten af de sytten projektejendomme har det været min principale opfattelse, at overdragelsen var omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. For den sidste ejendom har det været min opfattelse, at overdragelsen var omfattet af momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., men jeg kan konstatere, at Skatteankestyrelsen er af den opfattelse, at denne overdragelse også omfattes af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.

Også her er det min overordnede opfattelse, at det afgørende moment for momsfrihed er, at støbningen af fundament blev påbegyndt før den 1. januar 2011.

3. Bemærkninger til Skattestyrelsens udtalelse

Jeg forstår Skattestyrelsens udtalelse således, at Skattestyrelsen er enig i, at der før 1. januar 2011 blev støbt fundament på de seksten ejendomme, der er omfattet af nærværende sag, men at Skattestyrelsen desuagtet anser samtlige sytten ejendomme, der er omfattet af nærværende sag, som byggegrunde, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 2. pkt., litra b, der ikke kan sælges momsfrit.

Som jeg har redegjort for i min klage til Skatteankestyrelsen og i mine øvrige indlæg til Skatteankestyrelsen, er det helt afgørende kriterium for, hvornår overdragelse af fast ejendom er momsfritaget eller momspligtigt, påbegyndelsestidspunktet for støbning af fundamentet. Det fremgår klart af bemærkningerne til lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009, at påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament. Hvis støbningen af et fundament er påbegyndt inden 1. januar 2011, er der tale om momsfrit salg af fast ejendom, uanset at ejendommen først sælges efter 1. januar 2011. Hvis støbningen af et fundament er påbegyndt den 1. januar 2011 eller senere, er der tale om momspligtigt salg af fast ejendom.

Skattestyrelsen synes i sin udtalelse at indlægge en yderligere forudsætning om, at der endvidere skal sælges et igangværende byggeprojekt, hvori fundamenterne støbt før 1. januar 2011 skal indgå. Efter min opfattelse er der intet retligt belæg for denne opfattelse. For det første kan denne forudsætning ikke udledes af bemærkningerne til lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009. For det andet ses Landsskatteretten heller ikke i sin praksis at have lagt Skattestyrelsens retsopfattelse til grund.

Det bemærkes, at bemærkningerne nederste på side 3 i udtalelsen, hvor det anføres, at der på tidspunktet for påbegyndelsen af byggeriet skal foreligge en reel hensigt om at ville videreføre og færdiggøre byggeriet inden for en sædvanlig normeret tid for byggeri af

den pågældende karakter, alene kan tilskrives bindende svar afgivet af Skatterådet, men at disse subjektive betingelser aldrig er blevet tiltrådt af Landsskatteretten, der derimod konsekvent har haft en objektiv tilgang til spørgsmålet om, hvornår støbning af et fundament er blevet påbegyndt.

Det fremgår således klart af Landsskatterettens praksis, at Landsskatteretten anser formålet med § 2, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 - der, i overensstemmelse med bemærkningerne til lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009, fastslår, at tidspunktet for påbegyndelse af byggeri ved nyopførelse af bygninger og tilbygninger til eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament - at være at knytte ikrafttrædelsestidspunktet til et entydigt objektivt konstaterbart tidspunkt. Der kan f.eks. henvises til SKM2019.205, men bemærkningen herom er også gentaget i Skatteankestyrelsens indstilling i nærværende sag.

Det er derfor retligt irrelevant, at Skattestyrelsen henviser til Skatterådets afgørelser i SKM2010.297 og SKM2010.735, når Landsskatteretten i efterfølgende afgørelser netop ikke har anlagt de subjektive betragtninger om hensigt, som Skatterådet gjorde i de pågældende afgørelser.

Det fastholdes, at de opførte fundamenter på de seksten ejendomme/matrikler har været fuldt funktionsdygtige, hvilket i sig selv er ensbetydende med, at der er tale om levering af fast ejendom med bygninger, hvor støbningen af fundamentet blev påbegyndt inden 1. januar 2011, hvorved efterfølgende overdragelser ikke skal momsbelægges, jf. momslovens § 13, stk.1, nr. 9, 1. pkt.

Det fastholdes også, at det er irrelevant, at køberne af de pågældende ejendomme ikke var forpligtet til at opføre lige netop de projekterede bygninger, som Klager havde udarbejdet for ejendommene. Som det er anført tidligere, blev langt de fleste af de opførte fundamenter anvendt til opførelse af bygninger, men dette forhold er ikke i sig selv retligt afgørende.

Det er forkert, når Skattestyrelsen på side 5 i sin udtalelse anfører, at retspraksis kan udlægges sådan, at der på tidspunktet for påbegyndelsen af byggeriet (støbningen) skal foreligge en reel hensigt om at ville videreføre og færdiggøre byggeriet inden for en sædvanlig normeret tid for byggeri af den pågældende karakter. Der er ikke tale om retspraksis. Der er derimod tale om administrativ praksis fra Skatterådet. Så vidt ses har Landsskatteretten på intet tidspunkt tiltrådt Skatterådets (og Skattestyrelsens) retsopfattelse om, at der på tidspunktet for påbegyndelsen af byggeriet skal foreligge en reel hensigt om at ville videreføre og færdiggøre byggeriet inden for en sædvanlig normeret tid for byggeri af den pågældende karakter.

Landsskatterettens afgørelsen af 29. juni 2015 i sag nr. 13-0083139, som Skattestyrelsen henviser til i sin udtalelse, kan ikke tages til indtægt for den af Skattestyrelsen påståede retstilstand. Tværtimod

ændrede Landsskatteretten i sin afgørelse et bindende svar fra SKAT, hvor SKAT var kommet frem til, at salg af et byggeri, hvor støbning af fundament var påbegyndt inden 1. januar 2011, var momspligtigt. Landsskatteretten kom frem til, at salget var momsfritaget. Landsskatterettens præmisser er – når der bortses fra opremsning af lovstof og faktiske forhold – kortfattede. Landsskatteretten konkluderede ud fra en samlet, konkret vurdering, at det var godtgjort, at der forelå et samlet fundament for de tre byggerier omfattet af sagen, og at støbning af dette fundament var blevet påbegyndt inden 1. januar 2011.

Om forholdet mellem SKM2019.205 og Landsskatterettens afgørelse af 29. september 2017 i j.nr. 15-2084621 bemærkes det, at de to afgørelser efter min opfattelse ikke er uforenelige med hinanden, men at de faktiske forhold i de to sager ikke er sammenlignelige. Som alle andre afgørelser var også Landsskatterettens afgørelse af 29. september 2017 i j.nr. 15-2084621 begrundet i nogle konkrete faktiske forhold. Men det er forkert, når Skattestyrelsen anskuer afgørelsen som en konkret begrundet afgørelse, der ikke har betydning for andre sager med et sammenligneligt faktum. Som jeg har redegjort for tidligere, er det min klare opfattelse, at afgørelsen af 29. september 2017 understøtter, at Klager skal have medhold i den nedlagte påstand i nærværende sag.

I SKM2019.205 var forholdet det, at SKAT ikke havde anset en prøvepælsfundering, der var foretaget før 1. januar 2011, som påbegyndelsestidspunktet for byggeriet i momsmæssig henseende. Landsskatteretten kom i SKM2019.205 imidlertid til et andet og modsat resultat. Landsskatteretten henså særligt til, at der allerede i 2007 blev foretaget prøvepælefundering, at der samtidig med funderingen af prøvepælene blev støbt en bjælke ovenpå to af pælene ved hver bygning, og at alle prøvepælene vedrørende to af husene blev anvendt i det endelige byggeri. Landsskatteretten henså også til, at byggegrunden blev erhvervet, og projektet blev igangsat længe før ændringen af reglerne om salg af fast ejendom, og at projektet blev gennemført i overensstemmelse med de fremlagte byggetilladelser med tillæg.

Efter min opfattelse er det ikke en korrekt udlægning fra Skattestyrelsens side på side 6 i udtalelsen, når SKM2019.205.LSR udlægges på den måde, at afgørelsen drejede sig om, hvorvidt salg af færdigopførte lejligheder kunne ske uden moms og ikke specifikt om byggeprojektets påbegyndelsestidspunkt.

Følgende fremgår af Landsskatterettens præmisser:

"Der skal således tages stilling til, hvorvidt prøvepælsfundering – som anført af SKAT – alene er en del af forundersøgelsen for at få kendskab til funderingsformen for bygningerne, eller om prøvepælsfunderingen - som anført af selskabet - udgør tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet i momsmæssig henseende." (min understregning)

Det anførte i præmisserne kan alene forstås på den måde, at afgørelsen drejede sig om, hvorvidt prøvepælsfundering, der var foretaget før 1. januar 2011, skulle anses som påbegyndelsestidspunktet for byggeriet i momsmæssig henseende.

Efter min opfattelse er det anførte i de tre afsnit på side 6 i udtalelsen inden overskriften "Matrikelnummer 8fr,

" irrelevante betragtninger. Med den korrekte retsopfattelse, som Skatteankestyrelsen har givet udtryk for i sit forslag til afgørelse, er det uden betydning, om der fortsættes med at bygge på fundamentet. Da et byggeri ved nyopførelse af bygninger anses for påbegyndt på tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament, er der netop tale om, at der overdrages grunde med bygninger, hvor fundamentet er påbegyndt støbt inden 1. januar 2011, hvorved der er tale om et momsfrit salg.

Matriklerne 8ex, 8fb, 8fc, 8fd, 8ff, 8fg, 8fh, 8fi, 8fk, 8fl, 8fm, 8fn, 8fx, 8fy, 8fz, 8fæ og 8fr, alle , blev overdraget fra Klager til Grundanpartsselskab ved en skattefri tilførsel af aktiver. Med undtagelse af matrikelnummer 8fr, , var der opført fundamenter på disse ejendomme inden 1. januar 2011.

Skatteankestyrelsen har i sin indstilling anført, at ejendommen med matrikelnummer 8fr, , kan overdrages momsfrit, jf. momsloven § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. Klager har været af den opfattelse, at momsfritagelsen for ejendommen med dette matrikelnummer var begrundet i momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. De øvrige ejendomme/matrikler kan overdrages momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt., da støbning af fundamenter på disse ejendomme var påbegyndt inden 1. januar 2011.

Skattestyrelsen anfører på side 7, sidste afsnit, at der ikke er sket underretning af Erhvervsstyrelsen, ligesom der heller ikke er opgjort en reguleringsforpligtelse efter momslovens § 43. Der er uvist, hvilken manglende underretning af Erhvervsstyrelsen, som Skattestyrelsen henviser til. Grundanpartsselskab er stiftet efter reglerne i selskabsloven, ligesom alle relevante regler herom er overholdt.

Det fastholdes principalt, at overdragelsen af seksten af de sytten ejendomme/matrikler kan ske momsfrit, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. Subsidiært fastholdes det, at overdragelsen af samtlige ejendomme/matrikler kan ske momsfrit efter dagældende momslovs § 8, stk. 1, 3. pkt. For de 16 ejendomme/matrikler, hvorpå der var påbegyndt støbning af fundamenter inden 1. januar 2011, er der utvivlsomt tale om momsfri overdragelser, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt. Alternativt er der tale om en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt. For ejendommen med matrikelnummer nr. 8fr, , begrundes momsfritagelsen fra Klagers side alene på momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., idet det dog bemærkes, at Skatteankestyrelsen også har anset

denne overdragelse for omfattet af momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt.

Som det er anført i klagen, var der tale om en skattefri tilførsel af aktiver. Det fastholdes, at virksomhedsbegrebet i fusionsskatte-loven og momsloven er identiske begreber. Skattestyrelsens henvisning til SKM2012.580 ses ikke at være relevant, da der i den omhandlede sag alene skete overdragelse af en enkelt ejendom (grund). I nærværende sag skete der overdragelse af et større antal ejendomme.

Jeg er ikke uenig med Skattestyrelsen i, at købsmomsen for 4. kvartal 2015 skal ændres, hvis Landsskatteretten træffer afgørelse i overensstemmelse med Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse. Dette er indeholdt i Klagers påstand om, at momsangivelsen for 4. kvartal 2015 ændres til det angivne. Om dette punkt mest hensigtsmæssigt hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen, beror efter min opfattelse på, om Landsskatteretten følger Skatteankestyrelsens indstilling i sin helhed. Følges Skatteankestyrelsens indstilling i sin helhed af Landsskatteretten, er der givet Klager medhold i den nedlagte påstand. Eventuelle andre ændringer, der er en direkte følge af en ændring af afgiftstilsvaret, må foretages efter skatteforvaltningslovens § 32, stk. 1, nr. 2.

(...)"

Interessentskabets repræsentant har den 25. marts 2021 videre anført bl.a. følgende:

" ...

SKAT traf den 28. september 2017 afgørelse om at forhøje momstilsvaret for A for 4. kvartal 2015. Afgørelsen blev som bekendt påklaget. Påklage har ikke opsættende virkning og den opkrævede moms skulle derfor betales af interessentskabet, medmindre der blev søgt om henstand, hvilket interessentskabet ikke gjorde.

Den 30. september 2017 – 2 dage efter SKATs afgørelse – udstedte interessentskabet tre fakturaer til hhv. D, B og ApS. Disse tre selskaber var de modtagende selskaber ved spaltningen af Grundanpartsselskab, der blev stiftet ved den skattefri tilførsel af aktiver. De tre fakturaer vedlægges som bilag 26-28. Momsen af de tre fakturabeløb udgør kr. 3.447.623, hvilket svarer fuldstændigt til forhøjelsen af tilsvaret for 4. kvartal 2015 vedrørende apportindskuddet af grundene i Grundanpartsselskab.

Uden at det udtales specifikt, synes Skattestyrelsen i sin udtalelse på side 8 at lægge op til, at Skattestyrelsens afgørelse af 28. september 2017 skal stadfæstes ud fra betragtninger om, at interessentskabet har overvæltet momsen på næste omsætningsled ved at udstede de ovenfor nævnte fakturaer med moms.

Det forhold, at Klager har overvæltet momsen på næste omsætningsled, er irrelevant for vurderingen af det, der er sagens kerne - nemlig om der inden 1. januar 2011 var opført fuldt funktionsdygtige fundamenter på ejendommene omfattet af nærværende sag og om ejendommene derfor af interessentskabet kunne betragtes som momsfrie ejendomme og ikke momspligtige byggegrunde.

I det omfang Landsskatteretten måtte give interessentskabet medhold i det materielle spørgsmål – altså at der ikke var tale om byggegrunde i momsmæssig henseende, hvorved den opkrævede moms er sket med urette – vil der af interessentskabet blive udstedt en kreditnota på den opkrævede moms, således at momsen ikke overvæltes på næste omsætningsled.

Det skal i øvrigt bemærkes, at spørgsmålet om fakturering fra interessentskabet i 3. kvartal 2017 blev aftalt med sagsbehandleren fra SKAT, _____, og de 3 interessenter i interessentskabet. I en mail af 26. juni 2017 bekræftede _____ over for interessentskabets revisor, at det kunne accepteres, at interessentskabet i forbindelse med fakturering af apportindskuddet til

Grundanpartsselskab kunne fakturere direkte til de udsøgte selskaber. Tidspunktet for den endelige afgørelse blev netop afstemt med muligheden for fakturering, jf. det anførte i e-mailen af 26. juni 2017.

Det forhold, at Klager har indrettet sig i overensstemmelse med SKATs afgørelse, kan ikke med denne begrundelse efterfølgende føre til, at SKATs afgørelse skal stadfæstes.

Det af Skattestyrelsen anførte på side 8 i udtalelsen er derfor korrekt, idet der er udstedt de nævnte fakturaer i 3. kvartal 2017. Det kan imidlertid ikke lægges til grund, at fakturamodtagerne har fra trukket købsmomsen i 4. kvartal 2015, sådan som Skattestyrelsen fejlagtigt anfører, idet der først blev udstedt fakturaer i 3. kvartal 2017, jf. det anførte ovenfor.
(...)"

Retsmøde

Interessentskabets repræsentant fastholdt tidligere fremsatte påstande og anbringender. Han gjorde således gældende, at interessentskabets salg af tre projektejendomme i 2015 er momsfritaget, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, 1. pkt., og at interessentskabets apportindskud af en række projektejendomme i selskabet _____ Grundanparts-selskab er en momsfri overdragelse, jf. momslovens § 8, stk. 1.

Skattestyrelsen fastholdt indstillingen om, at SKATs afgørelse stadfæstes og redegjorde for sine anbringender i henhold til tidligere udtalelser.

Landsskatterettens afgørelse

Der skal tages stilling til, om det er med rette, at SKAT har forhøjet interessentskabets momstilsvær med samlet 3.653.867 kr. for perioden fra den 1. oktober 2015 til den 31. december 2015, idet SKAT har anset interessentskabets overdragelser af en række faste ejendomme for momspligtige transaktioner, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Der skal indledningsvist tages stilling til, om de tre transaktioner, hvorved interessentskabet overdrog fast ejendom til nogle privatpersoner, var momspligtige efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, som anført af SKAT, eller om transaktionerne var momsfritagne efter den tidligere gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9, som anført af repræsentanten.

Der skal således tages stilling til, om tidspunktet for de af interessentskabet udførte støbninger af fundamenter udgør tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet i momsmæssig henseende.

Af momslovens § 3, stk. 1, fremgår der følgende:

"Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed."

Af momslovens § 4, stk. 1, fremgår der følgende:

"Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering."

Af den tidligere gældende bestemmelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9 (lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005), fremgik der, at levering af fast ejendom var fritaget for afgift.

Bestemmelsen blev ændret ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., hvilken trådte i kraft den 1. januar 2011.

Af den nugældende bestemmelse fremgår der følgende:

"Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

- a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.
- b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.

(...)"

Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9, jf. momslovens § 13, stk. 3. Denne bemyndigelse er udnyttet i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010

om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (momsloven),
hvoraf der fremgår følgende af §§ 1 og 2:

"§ 1

...

3. Efter § 39 indsættes:

...

§ 39 a. Ved begrebet bygning i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

...

§ 39 c. Ved en byggegrund i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 39 a, stk. 1.

...

§ 2. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. januar 2011.

Stk. 2. Lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger, og nye bygninger med tilhørende jord, jf. § 39 a, hvor byggeriet påbegyndes den 1. januar 2011 eller senere, jf. stk. 3.

Stk. 3. Tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet ved nyopførelse af bygninger og tilbygninger til eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.

(...)"

Af bemærkningerne til forslag til Lov om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., lovforslag L 203, fremsat den 22. april 2009, vedtaget som lov nr. 520 af 12. juni 2009, fremgår der bl.a. følgende:

"...

Med dette lovforslag foreslås ophævelse af momsfritagelsen for levering af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde herunder særskilt levering af bebyggede grunde. Med andre ord foreslås, at der indføres moms på erhvervsmæssigt salg af fast ejendom i form af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde. Anden levering af fast ejendom vil fortsat være momsfrataget f.eks. levering af en bygning efter første indflytning.

...

Der er ikke foreslået en overgangsordning for nye ejendomme, idet loven kun har virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombyggeriet påbegyndes efter lovens ikrafttrædelse. Påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.

...

Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion. Levering af dele heraf anses for at være levering af en bygning eksempelvis salg af hver enkelt ejerlejlighed i en ejendom.

...

Ved en byggegrund forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning (planloven) eller forskrifter udstedt i medfør heraf, er

udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. den nye affattelse af § 13, stk. 1, nr. 9, litra a) jf. dette forslags § 1, nr. 2. (...)"

Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder således anvendelse på nye bygninger, hvor byggeriet er på begyndt den 1. januar 2011 eller senere. Et byggeri ved nyopførelse af bygninger anses for påbegyndt på tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.

Afgørende for, om et efterfølgende salg af en nyopført bygning er omfattet af den nye bestemmelse i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, eller ej, er således, hvorvidt støbningen af fundamentet er på begyndt inden den 1. januar 2011, jf. bemærkningerne til loven og bekendtgørelsens § 2, stk. 3.

Landsskatteretten bemærker, at bestemmelsen i bekendtgørelsens § 2, stk. 3, har til formål at knytte ikrafttrædelsestidspunktet til et entydigt objektivt konstaterbart tidspunkt.

Videre bemærker Landsskatteretten, at vurderingen af, hvorvidt støbning af et fundament er påbegyndt, må foretages på baggrund af en samlet konkret vurdering af de faktiske forhold.

Ifølge det oplyste var interessentskabet registreret i CVR under branchekoden 681000 Køb og salg af egen fast ejendom. Interessentskabets formål var at erhverve og udvikle ejendomme samt arealer beliggende kystnært.

Videre er det oplyst, at selskabet erhvervede ejendommen beliggende , betinget af, at der blev vedtaget en lokalplan for området, der muliggjorde opførelse af helårsboliger i overensstemmelse med interessentskabets reviderede lokalplansforslag. Lokalplanen blev vedtaget den 23. april 2008.

Det er oplyst af repræsentanten, at interessentskabet havde til hensigt at udvikle en del af ejendommen. Som dokumentation herfor har repræsentanten fremlagt et udkast til en rammeaftale og et udkast til en til lægsaftale af 8. juni 2007 mellem interessentskabet og et arkitektfirma, en ansøgning om byggetilladelse dateret den 10. august 2010 med dertil vedlagte arkitekttegninger, en byggetilladelse dateret den 24. november 2010 og et likvidationsbudget, som blev revideret den 12. december 2007.

Det er oplyst af repræsentanten, at interessentskabet fra og med januar 2009 til og med september 2009 byggemodnede ejendommen. I november og december 2010 på begyndte interessentskabet støbning af fundamenter på ejendommen. Det er oplyst af repræsentanten, at der blev påbegyndt støbning af fundamenter på samtlige matrikler med undtagelse af matrikel nr. 8fr, .

Som dokumentation herfor fremlagde repræsentanten over for SKAT et tilbud fra et byggefirma af 14. november 2010, hvoraf der bl.a. fremgår, at tilbuddet blev afgivet på baggrund af arkitekttegninger for samlet 20 huse dateret den 9. september 2010 og den 20. september 2010. Repræsentanten oplyste til SKAT, at arkitekttegningerne omfattede samtlige af de omhandlede matrikler med undtagelse af matrikel nr. 8fr,

. Videre fremlagde repræsentanten en entrepriseaftale om "Støbning af randfundamenter" mellem interessentskabet og byggefirmaet, hvoraf bl.a. fremgår, at entreprisen ville blive færdiggjort i overensstemmelse med tilbuddet af 14. november 2010 og arkitekttegningerne af 9. september 2010 og 20. september 2010. Det fremgår videre, at entreprisen udføres med planlagt aflevering den 31. december 2010.

Endvidere fremlagde repræsentanten faktura nr. 8460 af 21. december 2010, hvoraf der fremgår, at interessentskabet blev faktureret 784.725 kr. inklusive moms for "STØBNING AF FUNDAMENT", en kontoudskrift for interessentskabet, hvoraf der fremgår, at interessentskabet overførte 760.000 kr. med beskrivelsen "støbning af sok" og en række følgesedler udstedt af A/S dateret i december 2010, hvoraf fremgår, at der blev leveret beton til ejendommen.

Interessentskabet solgte matriklerne med numrene 8fn, 8fz og 8fy, beliggende, til nogle privatpersoner. Ejendommene blev overdraget henholdsvis den 1. december 2015, den 1. juli 2015 og den 1. oktober 2015.

Landsskatteretten finder på baggrund af en samlet vurdering, at interessentskabet kunne overdrage de tre faste ejendomme momsfrit, jf. den tidligere gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9 (lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005).

Der er herved henset til, at det må anses for godtgjort, at interessentskabet har påbegyndt støbning af fundament på hver af de tre matrikler før den 1. januar 2011. Videre er der henset til, at de omhandlede matrikler blev erhvervet, og at projektet blev igangsat før fremsættelsen af lovforlaget om ændringen af reglerne om salg af fast ejendom.

Der skal dernæst tages stilling til, om transaktionen, hvorved interessentskabet overdrog ejendommen til selskabet ved et apportindskud, var momspligtig efter momslovens § 4, stk. 1, som anført af SKAT, eller om transaktionen var momsfritaget efter den tidligere gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9, som anført af repræsentanten.

Ifølge det oplyste var selskabet registreret i CVR under branchekoden 681000 Køb og salg af egen fast ejendom. Det fremgår af CVR og selskabets vedtægter, at selskabets formål var at eje grunde beliggende, med henblik på videresalg samt hertil knyttede aktiviteter. Selskabet blev opløst efter spaltning den 27. december 2015,

idet selskabets aktiver og gæld som helhed blev overdraget til de fortsættende selskaber.

Det fremgår af stiftelsesdokumentet for selskabet af 25. august 2015, at selskabet skulle overtage samtlige aktiver i interessentskabet, herunder matriklerne med numrene 8ex, 8fb, 8fc, 8fd, 8ff, 8fg, 8fh, 8fi, 8fk, 8fl, 8fm, 8fn, 8fx, 8fy, 8fz, 8fæ og 8fr, alle . De igangværende ejendomsprojekter blev værdiansat til 17.690.494 kr., som skulle berigtiges ved anparter til 126.000 kr., overkurs til 16.795.518 kr. og overtagelse af hensættelser og gældsforpligtelser til 791.612 kr.

Det fremgår af faktura nr. 1, nr. 2 og nr. 3 af 30. september 2017, at interessentskabet har faktureret de fortsættende selskaber for "Overdragelse af grunde i forbindelse med virksomhedsoverdragelse pr. 1/1- 2015". Videre fremgår det, at interessentskabet har faktureret moms for overdragelserne på samlet 3.447.622,50 kr. Det er oplyst af repræsentanten, at interessentskabet har udstedt fakturaerne som konsekvens af SKATs afgørelse af 28. september 2017.

Landsskatteretten finder efter en samlet konkret vurdering, at interessentskabets apportindskud i selskabet udgør én samlet afgiftspligt transaktion i henhold til momslovens § 4, stk. 1, idet der sker levering af en vare mod vederlag.

Landsskatteretten finder videre, at transaktionen fra interessentskabet til selskabet er fritaget for moms, jf. den tidligere gældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9 (lovbekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005).

Der er herved henset til, at det må anses for godtgjort, at interessentskabet har på begyndt støbning af fundament på ejendommen før den 1. januar 2011. Videre er der henset til, at ejendommen blev erhvervet, og at projektet blev igangsat før fremsættelsen af lovforslaget om ændringen af reglerne om salg af fast ejendom.

Landsskatteretten bemærker, at interessentskabet har udstedt fakturaer til de fortsættende selskaber. Det fremgår af momslovens § 52a, stk. 7, at afgiftspligtige personer, der i strid med stk. 6 på en faktura anfører afgiftsbeløb eller anden angivelse af, at fakturabeløbet indbefatter afgift, skal indbetale afgiftsbeløbet til told- og skatteforvaltningen. Interessentskabet kan dog undlade indbetaling, hvis fejlen berigtiges over for de fortsættende selskaber.

Det er så ledes med urette, at SKAT har forhøjet interessentskabets momstilsvær med samlet 3.653.867 kr. for perioden fra den 1. oktober 2015 til den 31. december 2015.

Landsskatteretten ændrer dermed SKATs afgørelse."

Øvrige oplysninger om sagens omstændigheder før afgørelserne fra SKAT og Landsskatteretten

, Statsautoriseret Revisionspartnerselskab afholdt den 23. september 2010 et "gå-hjem-møde" om nye regler inden for moms og fast ejendom. Af invitationen til mødet fremgår, at der bl.a. ville være en præsentation af de nye momsregler ved , specialkonsulent, SKAT. Videre hedder det under overskriften "Derfor er dette møde vigtigt":

"Folketinget har vedtaget, at der pr. 1. januar 2011 foretages en delvis ophævelse af momsfritagelsen for levering af fast ejendom. Omfattet af momspligten bliver herefter:

- Erhvervsmæssig levering af nye bygninger med tilhørende jord, og
- Erhvervsmæssig levering af byggegrunde

Enhver anden levering af fast ejendom vil fortsat som udgangspunkt være omfattet af momsfritagelsen, f.eks. salg af allerede opførte ejendomme.

Kort fortalt betyder de nye regler, at salg af nye bygninger med tilhørende jord, samt byggegrunde efter 1. januar 2011 er omfattet af momspligten.

...

Ligger du/din virksomhed derfor inde med byggegrunde med henblik på salg eller opførelse af især boligprojekter til salg, skal du være meget opmærksom på de nye momsregler.

- For eksempel skal du betale moms af hele salgsprisen på en byggegrund solgt efter 1. januar 2011 uanset, at der ved anskaffelsen ikke er betalt moms af købet.

Det vil groft sagt sige, at salgsprisen for grunden skal stige med 25 % før du har den samme fortjeneste.

- Beskæftiger man sig f.eks. med opførelse af rækkehuse er der grund til særlig opmærksomhed, da de nye regler kan have store økonomiske konsekvenser.

...

På gå-hjem-mødet foretages der en gennemgang af det nye regelsæt, samt de muligheder og løsninger, der er mest hensigtsmæssige for de berørte virksomheder."

Grundanpartsselskab blev stiftet den 25. august 2015 med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 2015 og skulle ifølge stiftelsesdokumentet overtage samtlige aktiver i A herunder de af interessentskabet ejede grunde. Grundanpartsselskabets formål var ifølge vedtægterne at eje grundene beliggende , med henblik på videresalg samt hertil knyttede aktiviteter. Selskabet blev registreret med startdato den 5. oktober 2015 og blev momsregistreret samme dato. På en ekstraordinær generalforsamling den 14. oktober 2015 blev Grundanpartsselskab

opløst ved spaltning til tre nye selskaber. Af referatet fra den ekstraordinære generalforsamling fremgår bl.a.:

”Dirigenten fremsatte forslag om en fuldstændig ophørsspaltning af Grundanpartsselskab med de i forlængelse af nærværende generalforsamling nystiftede selskaber, I ApS, II ApS og III ApS, som modtagende selskaber. Det nuværende Grundanpartsselskab, CVR.nr. vil herefter blive opløst.

De Grundanpartsselskab tilhørende ejendommen fordeles ved spaltningen således blandt de nye selskaber: ...”

A blev pr. 1. oktober 2015 momsregistreret.

Det fremgår af årsrapporten for 2015 for A at interessentskabets hovedaktivitet hidtil havde været udvikling af et grundareal i med henblik på salg som bl.a. villagrunde. Videre er det anført, at selskabet med virkning fra den 1. januar 2015 havde foretaget tilførsel af aktiver til Grundanpartsselskab, hvorfor der i årets løb ikke havde været aktivitet i selskabet.

Af en mailkorrespondance mellem og en byggesagsbehandler fra Kommune fra september 2017 fremgår drøftelser om opførelse af enfamiliehus på , herunder ændringer i forhold til den eksisterende sokkel samt byggetilladelse fra december 2010.

Skriftvekslingen for landsretten

I svarskriftet, der indeholdt en anmodning om præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen vedrørende forståelse af begrebet ”byggegrund” i momsdirektivets forstand, har A B C og D bl.a. anført:

”De sagsøgte overordnede argumentation er, at de i alt 16 grunde med fundamenter, der blev overdraget i 2015, i momsmæssig henseende skal betragtes som nye bygninger med tilhørende jord. Der er alene momspligt på nye bygninger med tilhørende jord, hvor byggeriet påbegyndtes efter 31. december 2010. Da påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri er tidspunktet for påbegyndelsen af støbningen af fundamenter, er der derfor ikke momspligt på overdragelserne af de 16 grunde, da der var færdigstøbte fundamenter på disse grunde inden 1. januar 2011.

Der er mellem sagens parter enighed om, at hvis de pågældende grunde med færdigstøbte fundamenter, der blev leveret i 2015, dels som salg til tredjepersoner, dels som apportindskud, ikke på leverings-tidspunktet i 2015 kunne kvalificeres som nye bygninger med tilhørende jord, men derimod måtte kvalificeres som byggegrunde, så var le-

veringerne momspligtige efter momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b. Det har i dette tilfælde ingen betydning for den momsmæssige kvalifikation, at der var støbt fundamenter på grundene før den 1. januar 2011.

Der er også mellem parterne enighed om, at den momsmæssige kvalifikation – nye bygninger med tilhørende jord eller byggegrunde – skal afgøres efter forholdene på leveringstidspunktet.

Ligeledes er der mellem parterne enighed om, at hvis der på leveringstidspunktet ikke var opført bygninger på de pågældende grunde, sådan som dette bygningsbegreb skal forstås i momsmæssig henseende, så skal leverancerne momsmæssigt kvalificeres som levering af en byggegrund, der ikke er fritaget for moms, men derimod er momspligtig.

Skatteministeriet har ... bestridt, at de støbte fundamenter på de 16 grunde skal anses som bygninger i momsmæssig henseende. De sagsøgte deler ikke denne retsopfattelse. Derimod gør de sagsøgte gældende, at de pågældende grunde med støbte fundamenter skal kvalificeres som bygninger med tilhørende jord i momsmæssig henseende.”

Præjudiciel forelæggelse

Der er sket præjudiciel forelæggelse for EU-Domstolen. Af EU-Domstolens dom af 7. november 2024 i sagen C-594/23 fremgår bl.a.:

”1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 12, stk. 1, litra a) og b), samt artikel 135, stk. 1, litra j) og k), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Skatteministeriet (Danmark) og på den anden side ^B ^C ^A (herefter »NSS«) og ^D vedrørende den merværdiafgift (moms), der skal betales for levering af grunde, hvorpå der er opført fundamenter til beboelsesbygninger.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a), fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab[.]«

4 Direktivets artikel 9, stk. 1, bestemmer:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Direktivets artikel 12 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i artikel 10, stk. 1, andet afsnit, omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning

b) levering af en byggegrund.

2. Ved anvendelsen af stk. 1, litra a), forstås ved »bygning« enhver grundfast konstruktion.

Medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af det i stk. 1, litra a), anførte kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«.

Medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering, eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering, såfremt disse perioder ikke overstiger henholdsvis fem og to år.

3. Ved anvendelsen af stk. 1, litra b), forstås ved »byggegrunde« grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.«

6 Samme direktivs artikel 135 fastsætter:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

j) levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord bortset fra levering omhandlet i artikel 12, stk. 1, litra a)

k) levering af ubebygget fast ejendom bortset fra de i artikel 12, stk. 1, litra b), nævnte byggegrunde

[...]«

7 Momsdirektivets artikel 371 har følgende ordlyd:

»De medlemsstater, som pr. 1. januar 1978 fritog de transaktioner, der er anført i bilag X, del B, kan fortsætte med at fritage dem på de betingelser, der var gældende i hver af de berørte medlemsstater på samme dato.«

8 Blandt de transaktioner, der er omhandlet heri, findes i nr. 9)
 »[l]evering af bygninger eller dele af bygninger med tilhørende jord inden første indflytning samt af byggegrunde omhandlet i artikel 12«.

Dansk ret

Momsloven

9 I medfør af § 13, stk. 1, nr. 9, i lovebekendtgørelse nr. 966 af 14. oktober 2005 med senere ændringer, i den affattelse, der var gældende indtil den 31. december 2010 (herefter »momsloven«), var levering af fast ejendom uden undtagelse momsfrigtaget. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, havde hjemmel i standstillbestemmelsen i momsdirektivets artikel 371.

10 Fra og med den 1. januar 2011 blev momsfrigtagelsen delvist ophævet, hvorefter § 13, stk. 1, nr. 9, i momsloven, som ændret ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 (herefter »den ændrede momslov«), fik følgende ordlyd:

»Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

[...]

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

- a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.
- b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.«

11 Den ændrede momslovs § 13, stk. 3, bestemmer:

»Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til stk. 1, nr. 9.«

12 Følgende fremgår af pkt. 2.1.1 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009, der senere blev vedtaget som lov nr. 520 af 12. juni 2009:

»Der er ikke foreslået en overgangsordning for nye ejendomme, idet [lov nr. 520 af 12. juni 2009] kun har virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombyggeriet påbegyndes efter lovens ikrafttrædelse. Påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.«

Momsbekendtgørelsen

13 Skatteministeren har udnyttet hjemmelen i den ændrede momslovs § 13, stk. 3, til at afgrænse momspligtige transaktioner i forhold til de

transaktioner, der er momsfrataget, ved bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven, som ændret ved bekendtgørelse nr. 808 af 30. juni 2015 om merværdiafgift (herefter »momsbekendtgørelsen«).

14 Momsbekendtgørelsens § 54, stk. 1 og 2, bestemmer:

»[Stk. 1] Ved begrebet bygning i [moms]lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

Stk. 2. En bygning, jf. stk. 1, er ny inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end 5 år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for 5 år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af [den ændrede momslovs] § 29.«

15 Denne bekendtgørelses § 134, stk. 3 og 4, bestemmer:

»Stk. 3. [Den ændrede momslovs] § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord, jf. § 54 i denne bekendtgørelse, hvor byggeriet er påbegyndt den 1. januar 2011 eller senere [...]

Stk. 4. Tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet ved nyopførelse af bygninger og tilbygninger til eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament [...]

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

16 I 2006 erhvervede en fast ejendom, der hidtil havde været anvendt som campingplads. I 2008 udstykkede fra denne ejendom en række grunde, og i januar 2009 blev der etableret stikledninger til el, vand, varme og kloak på visse af disse grunde.

17 I efteråret 2010 blev der på baggrund af byggetilladelser, som NSS havde fået hos den kommunale byggemyndighed, på nogle af de nævnte grunde påbegyndt støbning af fundamenter. Støbningen af fundamenterne blev færdiggjort inden den 1. januar 2011.

18 Den 1. januar 2015 overdrog ejendomsretten til de 16 grunde, hvorpå der var opført færdigstøbte fundamenter, til et dansk selskab. Disse grunde blev efterfølgende solgt til privatpersoner.

19 På fem af de nævnte grunde blev der derefter på det i 2010 støbte fundament opført en beboelsesbygning. På otte andre grunde blev der opført en beboelsesbygning, men ikke på det i 2010 støbte fundament. På de resterende tre grunde er der fortsat det i 2010 støbte fundament, men der er ikke blevet opført nogen konstruktion herpå.

20 Ved afgørelse af 28. september 2017 pålagde SKAT (Danmark) at betale moms af leveringen af de 16 grunde, hvorpå der var opført fundamenter, idet det var SKAT's opfattelse, at denne levering var en momspligtig leverance af »byggegrunde« i henhold til den ændrede momslovs § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

21 indbragte denne afgørelse for Landsskatteretten (Danmark), der ved afgørelse af 1. september 2021 fandt, at leveringen af disse 16 grunde ikke var momspligtige transaktioner i henhold til den ændrede momslovs § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, men momsfrigitagne transaktioner i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, som fritog alle leverancer af fast ejendom for moms. Landsskatteretten fandt i denne henseende bl.a., at havde påbegyndt støbning af fundament på de nævnte 16 grunde før den 1. januar 2011, og at de samme grunde var blevet erhvervet af før fremsættelsen af det lovforslag, der blev til lov nr. 520 af 12. juni 2009.

22 Den 1. december 2021 indbragte Skatteministeriet Landsskatterettens afgørelse for Retten i Aalborg (Danmark), der henviste sagen til Vestre Landsret (Danmark), som er den forelæggende ret, som følge af sagens principielle karakter.

23 Den forelæggende ret har oplyst, at ifølge Skatteministeriet må der ved fastlæggelsen af, hvad der må anses for at udgøre en »bygning« i momsmæssig forstand, tages udgangspunkt i ordlyden af momsdirektivets artikel 12, stk. 2, hvorefter det følger, at der ved bygning forstås »enhver grundfast konstruktion«. Efter en almindelig sproglig forståelse er en »konstruktion« i formen »bygning« karakteriseret ved, at den er sammensat af flere enkeltdele, der danner en helhed, som er beregnet til et bestemt formål.

24 Sammenholdt med momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), som omhandler »levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning«, er en bygning (eller en del heraf) karakteriseret ved, at den kan gøres til genstand for indflytning og derfor kan tages i brug til formål, som bygningen er beregnet til. Ifølge Skatteministeriet kan en bygning (eller en del heraf) ikke tages i brug, medmindre den er færdiggjort i et sådant omfang, at en, i givet fald delvis, ibrugtagning er mulig.

25 Dette direktivs artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, giver mulighed for at anvende andre kriterier end første indflytning til at definere begrebet »bygning«, bl.a. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering. Denne bestemmelse indebærer, at en ufærdig konstruktion ikke kan anses for en bygning.

26 Ifølge Skatteministeriet kan en beboelsesbygning således ikke anses for færdiggjort og kan ikke gøres til genstand for en indflytning, hvis der kun er støbt et fundament til bygningen. Et sådant fundament kan heller ikke udgøre »en del af en bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, eftersom der kun foreligger levering af en del af en bygning, hvis den leverede del af bygningen kan gøres til genstand for

indflytning. Dette er tilfældet, når der sker etapevis levering af f.eks. lejligheder i en beboelsesbygning.

27 Den forelæggende ret har oplyst, at ifølge overgik de 16 grunde, da støbning af fundamenterne herpå blev påbegyndt, fra at være »byggegrunde« til at være »bygninger eller dele af en bygning med tilhørende jord«. Det er ubestridt, at fundamenterne på disse grunde var fuldt funktionsdygtige på leveringstidspunktet for disse grunde i 2015.

28 Fundamenterne er omfattet af det meget brede begreb »bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, der er defineret som »enhver grundfast konstruktion«. Efter opfattelse begrænser momsbe- kendtgørelsens § 54, som tilføjer betingelsen om, at konstruktioner skal være »færdiggjorte til det formål, de er bestemt til«, dette begreb i strid med momsdirektivet.

29 Endelig har gjort gældende, at kriteriet om første indflytning og de alternative kriterier hertil, der er fastsat i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, har til formål at afgrænse, hvornår leverancer af bygninger med tilhørende jord kan gøres til genstand for moms, og ikke hvornår en konstruktion er en »bygning«.

30 Den forelæggende ret er af den opfattelse, at det ikke ud fra Domstolens praksis kan afgøres, om en grund, hvorpå der er opført et fundament med henblik på opførelse af en beboelsesbygning, i momsmæssig henseende skal anses for at være en byggegrund eller for at være en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord.

31 På denne baggrund har Vestre Landsret (Danmark) besluttet at ud-sætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål: »Er det foreneligt med [momsdirektivets] artikel 135, stk. 1, litra j), jf. artikel 12, stk. 1, litra a), og stk. 2, sammenholdt med artikel 135, stk. 1, litra k), jf. artikel 12, stk. 1, litra b), og stk. 3, i [dette] direktiv [...], at en medlemsstat under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende betragter en levering af en fast ejendom, hvorpå der på leveringstids-punktet er opført et færdigstøbt fundament, hvor der først efterføl-gende af andre ejere opføres en beboelsesbygning, som et momspligtigt salg af en byggegrund?«

Om det præjudicielle spørgsmål

32 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 12 skal fortolkes således, at transak-tion i form af levering af en grund, hvorpå der på tidspunktet for denne levering udelukkende er opført fundamenter til beboelsesbygninger, udgør levering af en »byggegrund« i denne artikels forstand.

33 Indledningsvis bemærkes, at der ved momsdirektivet er indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgifts-pligtige transaktioner (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

34 Ifølge dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a), er levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtig.

35 Det følger af direktivets artikel 9, stk. 1, at der ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Ved »økonomisk virksomhed« forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

36 Momsdirektivet henviser således til det erhvervsmæssige og sædvanlige aspekt i forbindelse med udøvelsen af økonomisk aktivitet som generelle kriterier for, hvornår de personer, der udøver denne aktivitet, er afgiftspligtige. Disse kriterier er imidlertid udformet vedrørende transaktioner angående fast ejendom, eftersom medlemsstaterne i henhold til dette direktivs artikel 12, stk. 1, også kan anse personer, der kun lejlighedsvis udfører levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning [artikel 12, stk. 1, litra a)] eller levering af en byggegrund [artikel 12, stk. 1, litra b)], for afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 27).

37 I henhold til direktivets artikel 12, stk. 3, forstås ved »byggegrunde« med henblik på anvendelsen af denne artikels stk. 1, litra b), grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ej, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

38 Momsdirektivet begrænser imidlertid medlemsstaternes skønsmargen med hensyn til rækkevidden af begrebet »byggegrunde«. I denne sammenhæng skal medlemsstaterne overholde det mål, der forfølges med direktivets artikel 135, stk. 1, litra k), som er kun at momsfritage leverancer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelsen af en bygning (jf. i denne retning dom af 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 34 og 50 og den deri nævnte retspraksis).

39 Definitionen af begrebet »byggegrund« er endvidere ligeledes begrænset af rækkevidden af begrebet »bygning«, som EU-lovgiver har defineret meget bredt i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, således at det omfatter »enhver grundfast konstruktion« (dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 54, og af 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 51).

40 Det følger heraf, at en grund forsynet med en konstruktion, der skal kvalificeres som en »bygning« i denne bestemmelses forstand, ikke kan kvalificeres som en »byggegrund«.

41 Det er i den foreliggende sag ubestridt, at de grunde, der er omhandlet i hovedsagen, på tidspunktet for deres levering kun var forsynet med fundamenter til beboelsesbygninger. Det skal derfor afgøres, om disse fundamenter som sådanne udgør en »bygning« eller en »del af

en bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, i hvilket tilfælde disse grunde ikke længere ville kunne anses for »byggegrunde«.

42 Det fremgår af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at denne afklaring er nødvendig, idet levering af en byggegrund er momspligtig. Selv om leveringen af en bygning eller en del af en bygning ligeledes principielt er momspligtig, står det derimod klart dels, at Kongeriget Danmark indtil den 31. december 2010 i medfør af momsdirektivets artikel 371 fritog alle leverancer af fast ejendom for moms, dels at levering af bygninger, hvis opførelse var påbegyndt på dette tidspunkt, fortsat i henhold til gældende national lovgivning var momsfritaget. Idet fundamentene på de grunde, der er omhandlet i hovedsagen, blev støbt i 2010, er af den opfattelse, at leveringen af disse grunde er momsfritaget.

43 Det bemærkes i denne henseende, at Domstolen har fastslået, at momsdirektivets artikel 12, stk. 3, klart bestemmer, at selv byggemodnede grunde er omfattet af begrebet »byggegrunde«, for så vidt som de defineres som sådanne af medlemsstaterne. Med andre ord kan byggemodningen af grunde, såsom tilslutning til elektricitets-, gas- og vandforsyningsnet, ikke have til virkning at ændre deres juridiske kvalificering til »bygning« som en konstruktion, der er fastgjort til jorden ved bl.a. et fundament (dom af 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 57).

44 Selv om momsdirektivets artikel 12, stk. 2, definerer en bygning meget bredt som »enhver grundfast konstruktion«, forholder det sig desuden ikke desto mindre således, at denne bestemmelse henviser til dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), som henviser til »levering af bygninger eller dele heraf inden deres første indflytning«. Det kan således ikke konkluderes, at almindelige tilslutningsarbejder til net kan være omfattet af begrebet »bygning« (dom af 30.9.2021, Icade Promotion, C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 58).

45 Domstolen har således, i forbindelse med den meget brede definition af begrebet »bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, fremhævet betydningen af henvisningen til dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), som omhandler kriteriet om den »første indflytning« i en bygning.

46 For sin del fastsætter momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j), en momsfritagelse for leveringer af andre bygninger end dem, der er omhandlet i dets artikel 12, stk. 1, litra a). I disse bestemmelser foretages således i praksis en sondring mellem gamle bygninger, hvis salg principielt ikke er momspligtigt, og nye bygninger, hvis salg er momspligtigt, uanset om det sker som led i varig økonomisk virksomhed eller lejlighedsvis (dom af 9.3.2023, État belge og Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis).

47 Disse bestemmelsers ratio legis er, at salget af en gammel bygning relativt set ikke tilfører merværdi (dom af 9.3.2023, État belge og Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis) i modsætning til salget af en ny bygning, hvis merværdi stammer fra

bygningsarbejder, der medfører en omfattende ændring af den fysiske virkelighed på grund af overgangen fra en ubebygget fast ejendom, altså en grund, der ikke er byggemodnet, til en beboelsesbygning (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 55).

48 Som det fremgår af forarbejderne til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), der fortsat er relevante for fortolkningen af momsdirektivet i forbindelse med de i direktivets artikel 135, stk. 1, litra j), fastsatte fritagelser, skal kriteriet om den »første indflytning« i en bygning opfattes således, at det svarer til den første gang, bygningens ejer eller lejer tager bygningen i brug. Det fremhæves i disse forarbejder, at dette kriterium har været valgt til at bestemme det tidspunkt, hvor bygningen forlader produktionsprocessen og bliver et forbrugsgode (dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, præmis 41).

49 Henset til den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 43-48, må det fastslås, at fundamenter til beboelsesbygninger ikke kan kvalificeres som »bygning« eller »del af en bygning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a).

50 Et fundament til en bygning er ganske vist et af de elementer, der udgør en bygning, og kan derfor, efter en almindelig sproglig forståelse, udgøre en »del af en bygning«.

51 Endvidere definerer dette direktivs artikel 12, stk. 2, første afsnit, en bygning meget bredt som »enhver grundfast konstruktion«. Det kan således ikke udelukkes, at en sådan definition, isoleret set, ville kunne fortolkes således, at den omfatter fundamenter.

52 Som Domstolen fremhævede i dom af 30. september 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 58), forholder det sig imidlertid ikke desto mindre således, at denne bestemmelse henviser til dette direktivs artikel 12, stk. 1, litra a), som henviser til kriteriet om den »første indflytning«.

53 Som anført i nærværende doms præmis 48 skal dette kriterium forstås således, at det svarer til kriteriet om første gang, bygningens ejer eller lejer tager den i brug, eftersom det er anvendt af EU-lovgiver til at bestemme det tidspunkt, hvor bygningen forlader produktionsprocessen og bliver et forbrugsgode.

54 Blotte fundamenter til beboelsesbygninger kan imidlertid ikke gøres til genstand for en således defineret »indflytning«. Endvidere, og under alle omstændigheder, markerer støbningen af sådanne fundamenter ikke afslutningen af byggeprocessen for en bygning og det tidspunkt, hvor den bliver et forbrugsgode.

55 Henset til momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), skal selv en »del af en bygning« således kunne være genstand for indflytning og

skal derfor have forladt produktionsprocessen, hvilket f.eks. kan være tilfældet, når en bygning bestående af flere dele eller enheder, såsom lejligheder, opføres etapevis, selv om visse af disse dele eller enheder kan være genstand for indflytning, mens andre dele stadig er under opførelse. I denne henseende har Domstolen allerede fremhævet, at der skal tages hensyn til den faktiske anvendelse, som en fast ejendom er genstand for på leveringstidspunktet (jf. i denne retning dom af 4.9.2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, præmis 43, 45 og 48 og den deri nævnte retspraksis).

56 I henhold til momsdirektivets artikel 12, stk. 2, tredje afsnit, kan medlemsstaterne desuden anvende andre kriterier end første indflytning, som f.eks. perioden mellem dagen for bygningens færdiggørelse og dagen for første levering eller perioden mellem dagen for første indflytning og dagen for senere levering.

57 I lighed med kriteriet om første indflytning har disse alternative kriterier til formål, således som det fremgår af den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 46, at sondre mellem nye bygninger, der i princippet er momspligtige, og gamle bygninger, der er fritaget for moms i henhold til momsdirektivets artikel 135, stk. 1, litra j).

58 Det første af disse alternative kriterier henviser til »bygningens færdiggørelse«, dvs. en begivenhed, som ligger langt ud over den oprindelige fase med støbning af fundamenter. Det andet af disse kriterier anvender for sit vedkommende det samme begreb som standardkriteriet omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a), nemlig den »første indflytning«, og skal derfor fortolkes på samme måde som dette sidstnævnte kriterium.

59 Det skal endvidere bemærkes, at NSS og de tre andre sagsøgte selskaber i hovedsagen i deres skriftlige indlæg har henvist til flere af Domstolens domme med henblik på at understøtte deres fortolkning, hvorefter fundamenter udgør en bygning som omhandlet i momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit. Ingen af disse domme kan imidlertid ændre den fortolkning, der er angivet i nærværende doms præmis 49.

60 Indledningsvis har Domstolen således i dom af 30. september 2021, Icade Promotion (C-299/20, EU:C:2021:783, præmis 57), fastslået, at byggemodningen af grunde, såsom tilslutning til elektricitets-, gas- og vandforsyningsnet mv., ikke kan have til virkning at ændre disse grundenes juridiske kvalificering til »bygning« som en konstruktion, der er fastgjort til jorden ved bl.a. et fundament. Domstolen bekræftede herved blot, at fundamenter er en måde at fastgøre en konstruktion til jorden, og ikke at disse fundamenter som sådanne udgør en bygning.

61 Dernæst er det korrekt, at Domstolen i dom af 8. juni 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, præmis 46 og 54), vedrørende en konstruktion, som omfattede fundamenter, der var opført, og et delvist færdiggjort underlag, anførte, at der var tale om levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning.

Imidlertid, og således som [redacted] og de tre andre sagsøgte selskaber i hovedsagen har anerkendt i deres skriftlige indlæg, vedrørte denne sag ikke fortolkningen af begrebet »bygning« eller »del af en bygning« som omhandlet i artikel 4, stk. 3, første afsnit, i sjette direktiv 77/388, som i dette direktiv var den tilsvarende bestemmelse til momsdirektivets artikel 12, stk. 2, første afsnit, således at denne sidebemærkning fra Domstolen ikke er tilstrækkelig til at ændre de konstateringer, der følger af fortolkningen af denne sidstnævnte bestemmelse, og som navnlig er at finde i nærværende doms præmis 52-55.

62 Endelig fastslog Domstolen i dom af 16. januar 2003, Maierhofer (C-315/00, EU:C:2003:23, præmis 32 og 33), at en- eller toetagesbygninger, der stod på betonsokler, som var opført på et betonfundament i jorden — selv om de kunne demonteres og flyttes — udgjorde »faste ejendomme«. Domstolens bedømmelse i denne dom vedrørte således færdiggjorte bygninger og ikke fundamentene hertil.

63 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 12 skal fortolkes således, at en transaktion i form af levering af en grund, hvorpå der på tidspunktet for denne levering udelukkende er opført fundament til beboelsesbygninger, udgør levering af en »byggegrund« i denne artikels forstand.”

Forklaring

[redacted] har afgivet forklaring.

[redacted] har forklaret, at han er administrerede direktør i [redacted] D [redacted] som han også er medejer af. Han har haft sin egen arkitektvirksomhed og har herudover erfaring med ejendomsudviklingsprojekter.

Ejendomsudviklingsprojektet i [redacted] var et samarbejde med [redacted] og [redacted]. De havde forskellige kompetencer, som de benyttede i projektet. Han stod for kontakten med arkitekter og myndigheder. Projektet gik ud på, at der skulle bygges ejendomme med udsigt til havet. De ledte derfor efter en campingplads, der lå i byzone, og de fandt en sådan i [redacted]. Prisen for grundene var i alt 22,7 mio. kr., og de brugte cirka 10 mio. kr. på at bygge dem.

Da de købte grundene, hvor der var campingplads, var det deres hensigt at bygge boliger og sælge dem. De betalte cirka 1,5 mio. i arkitekthonorar. Arkitekttegningerne var ikke blot et skitseprojekt, men et myndighedsprojekt, som også kunne bruges til tilbudsindhentning. De fik tilbud fra flere entreprenører. Arkitekterne sørgede for, at byggefeltet var forskudt, så der blev havudsigt fra alle boliger. De byggetilladelser, der blev givet, var så præcise, at byggefeltet ikke kunne ændres. Han forstår ikke, hvordan det har været muligt, at nogle købere tilsyneladende har bygget på et andet byggefelt.

Soklerne, der blev støbt på ejendommene i november og december 2010, blev dækket til, og der blev sået græs for at sikre dem imod vejrligsforandringer. Når en grund efterfølgende blev solgt, blev soklen blotlagt.

I begyndelsen af 2010 eller sommeren 2010 oplyste banken, at de ikke ville finansiere projektet, fordi afsætningsvanskelighederne var for store. Projektet blev derfor opgivet, og det blev i stedet forsøgt at sælge grundene ubebyggede. De kunne fra starten se, at det ville blive en lang proces at få solgt grundene.

De deltog i "gå-hjem-mødet" om moms og fast ejendom den 23. september 2010 sammen med deres revisorer. Specialkonsulent fra SKAT holdt et oplæg, og der var stor spørgelyst. Selv spurgte han detaljeret ind til, hvad der skulle være opfyldt for at opnå momsfritagelse i deres situation. oplyste, at de skulle have byggetilladelse, at fundamenterne skulle være støbt før den 1. januar 2011, at de skulle have fotodokumentation, og at de skulle have arbejdssedler m.v. fra håndværkerne. Desuden afviste , at de ville blive pålagt moms, når de samtidigt i købsaftalerne præciserede, at der var tale om igangværende byggeprojekter. Efter mødet anbefalede revisorerne, at de fulgte anvisninger. Revisorerne mente ikke, at der var behov for en bindende forhåndsbesked.

Grunden til, at de støbte soklerne, var, at det alene kostede 784.000 kr. at støbe dem, mens momsen ville udgøre mere end 7 mio. kr.

I 2015 besluttede de at opsplitte A fordi de som interessenter befandt sig i forskellige økonomiske situationer. havde et betydeligt økonomisk råderum, hvorimod han selv og var pressede. ville derfor fastholde priserne på ejendommene, mens han selv og havde behov for at sætte priserne ned.

Grundanpartsselskab blev stiftet, for at de kunne fordele ejendommene imellem sig. Allerede ved stiftelsen var det derfor besluttet, at selskabet skulle opsplittes i tre selskaber. Grundene fordelte de imellem sig ved lodtrækning. Samarbejdet fortsatte, selv om de opløste Grundanpartsselskab.

Retsgrundlaget

Ifølge momslovens § 4, stk. 1, betales der afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed, jf. momslovens § 3, stk. 1.

I den dagældende momslovs § 8, stk. 1, hed det:

”Levering mod vederlag omfatter salg af virksomhedens aktiver, når der er fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling mv. af aktivet. Det samme gælder salg af aktiver ved virksomhedens afmeldelse fra registrering. Til levering mod vederlag kan dog ikke henregnes overdragelse af aktiver som led i en overdragelse af virksomheden eller af en del af denne, når den nye indehaver er eller bliver registreret efter §§ 47, 49, 51 eller 51 a...”

Levering af fast ejendom var frem til 1. januar 2011 uden undtagelse momsfrigat, jf. den dagældende momslovs § 13, stk. 1, nr. 9. Ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. (Ophævelse af visse momsfrigatelser og øget lønsumsafgift for den finansielle sektor m.v.) blev § 13, stk. 1, nr. 9, affattet således:

”§ 13. Følgende varer er fritaget for afgift:

...

9) Levering af fast ejendom. Fritagelsen omfatter dog ikke:

- a) Levering af en ny bygning eller en ny bygning med tilhørende jord.
- b) Levering af en byggegrund, uanset om den er byggemodnet, og særskilt levering af en bebygget grund.”

Samtidig blev indsat § 13, stk. 3, hvorefter Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgrænsning af fast ejendom i henhold til § 13, stk. 1, nr. 9. Af lovens § 3 fremgår følgende bestemmelse om ikrafttræden:

”Loven træder i kraft den 1. januar 2011, jf. dog stk. 2 og 3.

...

Stk. 3. Virksomheder omfattet af afgiftspligten i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, som affattet ved denne lovs § 1, nr. 2, kan anmode told- og skatteforvaltningen om godtgørelse af afgift på udgifter til byggemodning, advokat, revisor m.v. afholdt inden den 1. januar 2011, når leveringen af byggegrunden eller den særskilte levering af en bebygget grund sker med afgift efter den 1. januar 2011. Godtgørelsen omfatter fradragsberettigede byggemodningsudgifter m.v., der ikke tidligere er fradraget, og gives i forbindelse med det afgiftspligtige salg. Anmodningen om godtgørelse skal indsendes samtidig med angivelsen af afgift vedrørende salget. For grunde, der ikke er solgt 5 år efter den 1. januar 2011, kan godtgørelse gives ved udgangen af 2015. Udgifterne skal kunne dokumenteres på anmodning af told- og skatteforvaltningen, og dokumentationen skal opbevares i 5 år efter anmodningstidspunktet.”

Det hedder i forarbejderne til loven, lovforslag nr. L 203 af 22. april 2009, Forslag til Lov om ændring af merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., almindelige bemærkninger, afsnit 2.1.2 (”Forslagets indhold”):

”Med dette lovforslag foreslås ophævelse af momsfrigatelsen for levering af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde herunder

særskilt levering af bebyggede grunde. Med andre ord foreslås, at der indføres moms på erhvervsmæssigt salg af fast ejendom i form af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde. Anden levering af fast ejendom vil fortsat være momsfritaget f.eks. levering af en bygning efter første indflytning.

Ophævelsen af momsfritagelsen for levering af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde betyder, at de danske momsregler på dette område bringes i overensstemmelse med de almindelige regler i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (momssystemdirektivet). Det vil ikke være muligt nationalt at genindføre momsfritagelsen på et senere tidspunkt.

Ophævelsen af momsfritagelsen indebærer, at den værdiskabelse, som realiseres i forbindelse med salget af nye bygninger med tilhørende jord og byggegrunde, i alle tilfælde pålægges moms. Der er tale om, at en begunstigelse ophæves, hvilket vil medføre mere effektiv allokering af ressourcerne i ejendoms- og byggebranchen.

Ophævelsen af momsfritagelsen for levering af nye bygninger m.v. og byggegrunde betyder, at leverandørerne får ret til at fradrage moms af udgifter til fremmede byggedelser m.v., som kan henføres til leveringen.

...

Der foreslås endvidere en overgangsregel for levering af grunde samt særskilt levering af bebyggede grunde, når en leverandør af sådanne grunde har haft udgifter til byggemodning, advokat, revisor mv. i relation til grunden inden lovens ikrafttrædelse, som først sælges efter lovens ikrafttrædelse. Med salg menes tidspunktet for købsaftalens indgåelse. Årsagen hertil er, at lovforslaget indfører moms på salg af sådanne grunde, og for at undgå at sælger belastes af købsmoms, kan denne få godtgjort moms på udgifterne, som ikke allerede er fradraget. Godtgørelse indrømmes i forbindelse med angivelse af afgift vedrørende salget. Udgifter i forbindelse med grunde, der ikke er solgt 5 år efter lovens ikrafttrædelse kan godtgøres på dette tidspunkt.

Der er ikke foreslået en overgangsordning for nye ejendomme, idet loven kun har virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombyggeriet påbegyndes efter lovens ikrafttrædelse. Påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri anses for at være tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.

...

Endelig foreslås det at bemyndige skatteministeren til at fastsætte nærmere regler for, hvorledes afgrænsningen mellem det afgiftsfrie og det afgiftspligtige område bliver, idet der nu bl.a. skal sondres mellem »nye« og »gamle« ejendomme m.v.

Skatteministeren vil fastsætte afgrænsningen mellem det afgiftsfrie og det afgiftspligtige område med udgangspunkt i det nedenfor anførte i en senere ændring af momsbekendtgørelsen.

Ved en bygning forstås enhver grundfast konstruktion. Levering af dele heraf anses for at være levering af en bygning eksempelvis salg af hver enkelt ejerlejlighed i en ejendom.

En bygning er ny inden første indflytning, dvs. før bygningen tages i brug. Hvis dette kriterium på en ny bygning var det eneste kriterium, ville sælger have mulighed for at omgå momsens ved at sørge for, at bygningen tages i brug inden første levering, hvorpå bygningen umiddelbart kan sælges uden moms. For at undgå denne situation anses en bygning også for at være ny på dagen for første levering af bygningen, når leveringen sker mindre end fem år efter dagen for bygningens færdiggørelse, som senest er dagen for første indflytning.

En bygning, hvorpå der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde, og som sættes til salg, vil være i direkte konkurrence med nye bygninger til salg, som efter forslaget skal leveres med moms. På den baggrund anses en bygning, på hvilken der i væsentligt omfang er udført til- og ombygningsarbejde, også for at være en ny bygning, når den til-/ombyggede bygning leveres inden første indflytning, dvs. før bygningen tages i brug. For igen at undgå omgåelse af momsreglerne anses bygningen også for ny på dagen for første levering af bygningen, når leveringen sker mindre end fem år efter dagen for til-/ombygningens færdiggørelse.
...

Ved bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (momsloven) blev med § 1 bl.a. indført følgende bestemmelser med ikrafttræden den 1. januar 2011, jf. § 2:

"Levering af nye bygninger og byggegrunde

§ 39 a. Ved begrebet bygning i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, forstås grundfaste konstruktioner, som er færdiggjorte til det formål, de er bestemt til. Levering af dele af en sådan bygning anses ligeledes for at være levering af en bygning.

Stk. 2. En bygning, jf. stk. 1, er ny, inden første indflytning. En bygning er også ny på dagen for første levering efter indflytning, hvis leveringen sker mindre end fem år efter dagen for bygningens færdiggørelse. Ved anden og efterfølgende leveringer, der sker inden for fem år fra bygningens færdiggørelse, er bygningen også ny, hvis leveringen sker inden bygningen har været i brug ved indflytning i en periode på 2 år, og første levering er omfattet af momslovens § 29.

...

§ 39 c. Ved en byggegrund i lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås et ubebygget areal, som efter lov om planlægning eller forskrifter udstedt i medfør heraf er udlagt til formål, som muliggør opførelse af bygninger, jf. § 39 a, stk. 1.

...

§ 2. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. januar 2011.

Stk. 2. Lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord, jf. § 39 a, hvor byggeriet påbegyndes den 1. januar 2011 eller senere, jf. stk. 3.

Stk. 3. Tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet ved nyopførelse af bygninger og tilbygninger til eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament. For ombygningsarbejder på eksisterende bygninger er tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet tidspunktet for påbegyndelse af det egentlige byggearbejde, der har karakter af genopbygning af den eksisterende ejendom eller nybygning inde i eller ovenpå en eksisterende bygning.

Stk. 4. Lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger, jf. § 39 b, hvor til-/ombygningen påbegyndes den 1. januar 2011 eller senere.

Stk. 5. Lovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, jf. § 39 c, finder anvendelse på byggegrunde og særskilte leveringer af bebyggede grunde, hvor der indgås bindende købsaftale den 1. januar 2011 eller senere."

Anbringender

Skatteministeriet har navnlig anført, at

	A	B
C	og	D
		i

svarskriftet har afgivet en bindende proceserklæring, der afskærer dem fra at gøre gældende, at de i sagen omhandlende grunde er moms fritaget, fordi støbningen af fundamenterne, som grundene blev leveret med i 2015, blev påbegyndt inden den 1. januar 2011. Svarskriftet indeholder en entydig proceserklæring, hvorefter de omhandlede leveringer skal anses for momspligtige leveringer af byggegrunde, såfremt der på leveringstidspunktet ikke var opført bygninger, sådan som bygningsbegret skal forstås i momsmæssig henseende. I svarskriftet er det udtrykkeligt erklæret, at det i dette tilfælde ingen betydning har for den momsmæssige kvalifikation, at der er støbt fundamenter på grundene før 1. januar 2011. Der foreligger ikke urigtige eller bristende forudsætninger for proceserklæringen, idet det ved afgivelsen heraf har stået klart, at tvisten i sagen er, om leveringerne i momsmæssig henseende måtte anses for leveringer af nye bygninger med tilhørende jord eller som byggegrunde, ligesom det var klart, at hvis Skatteministeriet fik medhold i sit synspunkt, var konsekvensen, at leveringerne var momspligtige, uanset om der er støbt fundament på grundene før den 1. januar 2011.

Idet der er afgivet en bindende proceserklæring, er det uden betydning for den bindende proceserklæring, om **A** **B**
C og **D** nye argumen-
tation kan betegnes som et synspunkt eller et anbringende.

Hvis der ikke foreligger en bindende proceserklæring, skal Skatteministeriet desuagtet havde medhold i, at der er tale om en momspligtig leverance. Det følger af momslovens § 4, stk. 1, 1 pkt., at der skal betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Afgiftspligtiges levering af byggegrunde efter 1. januar 2011 er momspligtig, jf. § 3 i lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., der ændrer momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Der er i lovens § 3, stk. 3, fastsat en overgangsre-

gel med hensyn til moms af udgifter til byggemodning, advokat, revisor m.v., afholdt inden lovens ikrafttræden, mens der ikke var en overgangsordning for "nye ejendomme", idet loven kun havde virkning for "nye ejendomme, hvor byggeriet eller til-/ombyggeriet påbegyndes efter lovens ikrafttrædelse", jf. lovforslag nr. 203 af 22. april 2009, afsnit 2.1.2. Påbegyndelsestidspunktet for "nyt byggeri" er tidspunktet for påbegyndelse af støbning af fundament, jf. hertil § 2, stk. 2 og 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af dagældende momsbekendtgørelse. Det følger af bekendtgørelsens § 2, stk. 5, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, finder anvendelse på levering af byggegrunde, hvor der indgås bindende købsaftale den 1. januar 2011 eller senere. Da de omhandlede grunde, der er forsynet med fundamenter, ifølge EU-Domstolens dom skal anses for byggegrunde, er leveringerne, som fandt sted i 2015, momspligtige.

Der foreligger ikke en bindende administrativ praksis. Dertil kommer, at en administrativ praksis, som klart strider imod loven, ikke er bindende for myndighederne, jf. f.eks. U 2023.2294 H.

Apportindskuddet udgør ikke en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt., som gennemfører momssystemdirektivets art. 19, da det er en betingelse for at anse en given transaktion for en virksomhedsoverdragelse, at virksomheden bliver drevet videre af den nye indehaver som registreret virksomhed. Begrebet "hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse" skal fortolkes på den måde, at det omfatter overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed, som omfatter materielle aktiver og eventuelt immaterielle aktiver, som tilsammen udgør en virksomhed eller en del af en virksomhed, der kan fortsætte med at drive en selvstændig økonomisk virksomhed, men at begrebet ikke omfatter en ren overdragelse af goder som salg af en varebeholdning, jf. præmis 40 i EU-domstolens sag C-497/01, Zita Modes. Desuden har EU-Domstolen i præmis 25 i sag C-444/10, Schriever, fastslået, at der alene foreligger en overdragelse af en forretning eller en selvstændig del af en virksomhed i henhold til momssystemdirektivets artikel 19, hvis de overdragne elementer tilsammen udgør en helhed, der er tilstrækkelig til at muliggøre, at der fortsat kan drives selvstændig økonomisk virksomhed. Endelig følger det af præmis 44 i sag C/497/01, Zita Modes, at de overdragelser, der er omfattet af bestemmelsen om virksomhedsoverdragelse, er de overdragelser, hvor modtageren har til hensigt at drive forretningen eller en del af den overdragne virksomhed, og ikke blot har til hensigt øjeblikkeligt at likvidere den pågældende virksomhed eller eventuelt at sælge lagerbeholdning. Som følge heraf er apportindskuddet ikke en momsfritaget virksomhedsoverdragelse efter den dagældende momslovs § 8, stk. 1, 3. pkt., idet overdragelsen ikke omfattede andet end 17 byggegrunde forsynet med fundamenter samt en likvidbeholdning på 22.636 kr. Der er således alene tale om en overdragelse af **A** varelager. Dertil kommer, at det efter forlø-

bet ved stiftelsen og momsregistreringen af Grundanpartsselskab sammenholdt med den efterfølgende spaltning og opløsning kan lægges til grund, at det allerede ved beslutningen om at overdrage byggegrundene var hensigten, at anpartsselskabet skulle spaltes i tre nye selskaber og samtidigt opløses. Da det således ikke var hensigten, at Grundanpartsselskab skulle videreføre en virksomhed, er leveringerne af byggegrundene ikke omfattet af momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt., men er alene en fordeling af interessentskabets varelager mellem interessenterne.

og D har heroverfor navnlig anført, at leveringen af de omhandlede grunde – bortset fra matr. 8fr, – efter en ordlydsfortolkning af ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 3, stk. 1, i lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. er momsfritaget efter momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9. Ikrafttrædelsesbestemmelsen skal ikke fortolkes på en sådan måde, at alle leveringer af de ellers momspligtige leveringer, jf. momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, der foretages den 1. januar 2011 eller senere, skal betragtes som momspligtige leveringer. Momslovens § 13, stk. 3, bemyndiger skatteministeren til at fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af fast ejendom i henhold til momslovens § 13, stk. 1, nr. 9. Denne bemyndigelse er udnyttet ved bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af merværdiafgiftsloven (momsloven), hvori der er indsat bestemmelser om dels bygningsbegrebet, dels hvad der forstås ved en byggrund. Bekendtgørelsens § 2, stk. 2, fastslår, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, littera a, som affattet ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v., alene finder anvendelse på nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord, hvor byggeriet er påbegyndt den 1. januar 2011 eller senere. Bekendtgørelsen indskrænker således anvendelsesområdet for ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 3, stk. 1, i lov nr. 520 af 12. juni 2009. Byggeri, der er påbegyndt inden den 1. januar 2011, er dermed ikke omfattet af momspligten indført ved lov nr. 520 af 12. juni 2009. Tidspunktet for påbegyndelse af byggeri ved nyopførelse af bygninger er i § 2, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 defineret som tidspunktet, hvor støbning af fundament blev påbegyndt. Da A havde påbegyndt støbning af fundamenter på 16 grunde inden den 1. januar 2011, er der tale om byggeri, der ikke er omfattet af den momspligt, der blev indført ved lov nr. 520 af 12. juni 2009.

§ 2, stk. 2 og 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 har støtte i bemærkningerne i lovforslag nr. 203 af 22. april 2009, hvor det er anført, at der ikke blev foreslået en overgangsordning for nye ejendomme. Ændringen af momsloven skulle dermed alene have virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet blev påbegyndt efter lovens ikrafttrædelse, og i bemærkningerne til lovforslaget er påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri defineret som det tids-

punkt, hvor støbning af fundament blev påbegyndt. Lovgiver har med dette støbningskriterium foretaget et udtrykkeligt og entydigt valg om, hvornår levering af fast ejendom, der fandt sted efter den 31. december 2010, ville være omfattet af de hidtil gældende regler om momsfritagelse ved levering af fast ejendom efter momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9. Lovbemærkningerne indeholder bindende anvisninger for den momsmæssige behandling af sådanne ejendomme, uanset om de måtte blive kvalificeret som byggegrunde i momsmæssig henseende. Anvendelsen af støbningen af fundamentet inden 1. januar 2011 er et entydigt kriterium for afgrænsningen af det momsfritagne område, og det ligger inden for Danmarks bemyndigelse i henhold til momssystemdirektivet at regulere udstrækningen af undtagelsen. Støbningen af fundamenter på de 16 grunde skete, efter en medarbejder fra SKAT – i overensstemmelse med de nævnte forarbejder – havde bibragt den forståelse, at efterfølgende overdragelse ville være momsfrtaget.

Skattemyndighedernes praksis har været som angivet i bemærkningerne i lovforslaget til ændringen af momsloven, og SKATs afgørelse af 28. september 2017 fraviger således denne praksis. Skatteministeriet har derfor bevisbyrden for, at der har foreligget en anderledes praksis, og denne bevisbyrde er ikke løftet. Tværtimod har Landsskatteretten ved afgørelse af 29. september 2017 (sag nr. 15-2084621) truffet afgørelse om, at en transaktion efter 31. oktober 2010 med en grund med et fundament opført før 1. januar 2011 var momsfrtaget. Denne afgørelse er ikke indbragt for domstolene, og der kan derfor støttes ret herpå, jf. den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning, og dette vil ikke være i strid med momssystemdirektivet.

Det bestrides, at der er i svarskriftet er afgivet en bindende proceserklæring. Oplysningerne i svarskriftet kan ikke tolkes som tilsagn om ikke senere at gøre andre synspunkter gældende med hensyn til retlige indsigelsesgrunde, der støtter sig på, at påbegyndelse af støbning af fundament før 1. januar 2011 er afgørende for momsfrtagelsen. Det er samme faktiske forhold, der påberåbes, hvorfor andre retsregler, end dem der blev gjort gældende i svarskriftet, kan påberåbes. Oprindeligt var opfattelsen, at når støbning af fundamenter på de pågældende 16 grunde var påbegyndt inden 1. januar 2011, var leveringen i 2015 i momsmæssig henseende at betragte som momsfrtaget levering af nye bygninger med tilhørende jord, idet et fundament er en grundfast konstruktion, jf. momssystemdirektivets artikel 12, stk. 2, og dermed levering af bygning eller dele heraf med tilhørende jord, jf. momssystemdirektivets artikel 135, litra j. Med EU-Domstolens dom af 7. november 2024 er det alene fastslået, at transaktionerne i 2015 ikke var leverancer af nye bygninger med tilhørende jord, og det afskærer ikke synspunktet om, at leveringen på et andet grundlag kan være fritaget for moms. Der er alene sket en afgrænsning af bygningsbegrebet i momssystemdirektivet, og spørgsmålet om, hvordan nationale ikrafttrædelses- og virkningsbestemmelser, der indskrænker en momsfrtagelse, som var hjemlet i

momssystemdirektivets artikel 371, nærmere skal fortolkes, er alene et spørgsmål om fortolkningen af dansk ret. I øvrigt er der tale om et nyt synspunkt vedrørende den retlige bedømmelse og ikke et nyt anbringende. Dertil kommer, at rækkevidden af en eventuel proceserklæring afgøres ved fortolkning, hvor der skal tages hensyn til erklæringens ordlyd, formål og forudsætninger samt sagens omstændigheder i øvrigt, jf. U 2019.3344 H. Desuden kan en forandring i retstilstanden, efter erklæringen blev fremsat, indskrænke rækkevidden heraf, jf. hertil U 1998.937 H. Skatteministeriets krav har hele tiden været bestridt, og synspunktet er fremkommet, før forberedelsen var afsluttet. Dertil kommer, at det fremgår af Skatteministeriets retssagsvejledning, jf. SKM2018.517.DEP, at sager, der er anlagt af Skatteministeriet, skal føres på deres indhold og ikke formalia, og når Skatteministeriet påberåber sig et forhold, som ikke vedrører indholdet af momslovgivningen, ønsker ministeriet sagen afgjort på formalia.

Apportindskuddet af grundene er tillige en momsfri virksomhedsoverdragelse efter momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt., da der er tale om overdragelse af den samlede virksomhed med den hensigt at drive den videre. Overdragelsen til

Grundanpartsselskab er derfor pligtmæssigt omfattet af momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt. Der er ikke grundlag for at bedømme apportindskuddet af grundene som en overdragelse af et varelager, der ikke er omfattet af momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt. Det er fast antaget i praksis, at overdragelse af fast ejendom kan være omfattet af momssystemdirektivets artikel 19, jf. EU-Domstolens dom i sag C-408/98, Abbey National.

Der bestod for A og efterfølgende ApS, ApS og ApS, der blev stiftet ved spaltningen af Grundanpartsselskab, en længerevarende erhvervsmæssig indsats med at omsætte grundene, og grundene var tilstrækkelige til, at disse selskaber kunne videreføre den hidtidige virksomhed, hvorfor apportindskuddet skal betragtes som en virksomhedsoverdragelse. Virksomheden er karakteriseret ved, at fast ejendom udvikles i et projektselskab, hvorefter der sker afståelse over en periode, og selskabet likvideres, og denne særlige karakter skal der tages højde for ved bedømmelsen af transaktionen, jf. præmis 32 i sag C-444/10, Schriever. Hverken Grundanpartsselskab eller efterfølgende

ApS, ApS og ApS havde til hensigt øjeblikkeligt at likvidere virksomheden med salg af grundene, hvilket understøttes af, at grundene blev solgt over en periode frem til 2019. Det er uden retlig betydning, at Grundanpartsselskab blev spaltet kort tid

efter stiftelsen, fordi de modtagende selskaber ved spaltningen videreførte og succederede i den virksomhed, som tidligere var blevet drevet i A

og Grundanpartsselskab efter det selskabsretlige universalsuccessionsprincip. Omstruktureringer af selskaber, der sker efter reglerne i fusionsskatteloven om skattefri omstruktureringer, vil aldrig kunne gennemføres momsfrit efter reglerne i momslovens § 8, stk. 1, 3. pkt., når omstruktureringen efterfølges kort tid efter af endnu en skattefri omstrukturering,

hvis Skatteministeriets tolkning lægges til grund, og en sådan retsopfattelse er grundløs. Der er derimod en formodning for, at den momsretlige succession ved virksomhedsoverdragelser efter momssystemdirektivets artikel 19 skal respekteres og forstås i kontekst af fusionsskattedirektivets muligheder for at omstrukturere kapitalselskaber, hvorfor det afgørende er, at de fortsættende selskaber fortsatte driften. Efter fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2, er en tilførsel af aktiver en transaktion, hvorved et selskab – uden at være opløst – tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab. Fusions-skattelovens bestemmelser om tilførsel af aktiver gennemfører fusionsskattedirektivet, og virksomhedsbegrebet må fortolkes på en ensartet måde, således at der opnås den nødvendige sammenhæng i EU-retten. Skattestyrelsens bestrider ikke berettigelsen af anvendelsen af fusionsskattelovens regler om tilførsel af aktiver, hvilket understøtter, at den dagældende momslovs § 8, stk. 1, 3. pkt., finder anvendelse.

Hvis landsretten måtte finde, at overdragelsen af de 16 grunde med fundamenter er momsfritaget, men at grunden matr.nr. 8fr, , ikke er omfattet af momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt., skal sagen, for så vidt angår denne grund, hjemvises til Skattestyrelsen til fornyet behandling.

Landsrettens begrundelse og resultat

Indledning

A og B der er ejet af C og D foretog i 2015 et apportindskud af 17 grunde til Grundanpartsselskab. 16 af grundene var i 2010 blevet forsynet med fundamenter til beboelsesbygninger.

Det er ubestridt, at der ved overdragelsen af de 17 grunde ved apportindskuddet til Grundanpartsselskab skete en levering, jf. momslovens § 4, stk. 1, og at der således er tale om en momsplichtig transaktion, medmindre overdragelsen er omfattet af bestemmelserne om momsfritagelse i momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 2, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (momsloven) eller momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt.

Spørgsmålet er i herefter i første række, hvorledes grundene på leveringstidspunktet skulle karakteriseres momsmæssigt, herunder om der foreligger en bindende administrativ praksis fra skattemyndighederne. I anden række er spørgsmålet, om apportindskuddet er at anse som en virksomhedsoverdragelse.

Momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, og § 2, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (momsloven)
 Ved lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. blev momssystemdirektivets artikel 12, stk. 1, litra a og b, gennemført i dansk ret i momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a og b, med virkning fra den 1. januar 2011. Afgiftspligtige personers levering af "nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord" samt leveringer af "byggegrunde" blev herefter momspligtige.

Det følger af præmis 63 i EU-Domstolens dom af 7. november 2024 i sag C-594/23, at artikel 12 skal forstås således, at en transaktion i form af en levering af en grund, hvorpå der på tidspunktet for denne levering udelukkende er opført fundamenter til beboelsesbygninger, udgør levering af en "byggegrund".

A og D har anført, at leveringerne desuagtet er moms-fritaget som følge af ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 2, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (momsloven), idet der ved støbningen af fundamenterne før 1. januar 2011 forelå en påbegyndelse af byggeriet.

Skatteministeriet har gjort gældende, at A, B, C og D har afgivet en bindende processerklæring, som afskærer dem fra at gøre dette synspunkt gældende.

De i svarskriftet indeholdte udsagn om, at "hvis grundene med færdigstøbte fundamenter ikke kan kvalificeres som nye bygninger med tilhørende jord, men derimod må kvalificeres som byggegrunde, så er der tale om momspligtige leveringer", må ses i sammenhæng med svarskriftets øvrige udsagn og skal sammenholdes med, at der samtidigt blev anmodet om præjudiciel forelæg-gelse, og med EU-Domstolens efterfølgende dom i sagen. Der er herefter, og henset til EU-Domstolens afgørelse i sag C-594/23, ikke tilstrækkeligt grundlag for at antage, at A, B og C og D har afskåret sig fra at påberåbe sig ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 2, stk. 3, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010.

Af ikrafttrædelsesbestemmelsen i § 2, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1370 af 2. december 2010 om ændring af bekendtgørelse om merværdiafgiftsloven (momsloven) følger, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra a, finder anvendelse på nye bygninger og nye bygninger med tilhørende jord, hvor byggeriet påbegyndes den 1. januar 2011 eller senere. Ifølge bekendtgørelsens § 2, stk. 3, er tidspunktet for påbegyndelse af byggeriet ved nyopførelse af bygninger

tidspunktet for påbegyndelse af støbning af fundament. Om byggegrunde er det i bekendtgørelsens § 2, stk. 5, bestemt, at momslovens § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, finder anvendelse på byggegrunde, hvor der indgås bindende købsaftale den 1. januar 2011 eller senere.

I bemærkningerne til lov nr. 520 af 12. juni 2009 om ændring af lov om merværdiafgift og lov om afgift af lønsum m.v. er det anført, at der ikke blev foreslået en overgangsordning for nye ejendomme, idet loven kun havde virkning for nye ejendomme, hvor byggeriet blev påbegyndt efter lovens ikrafttrædelse. Det fremgår videre, at påbegyndelsestidspunktet for nyt byggeri er tidspunktet for påbegyndelsen af støbning af fundament.

Ikrafttrædelsesbestemmelserne i ændringsbekendtgørelsens § 2, stk. 2, 3 og 5, må efter deres ordlyd og sammenholdt med ordlyden af momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, forstås således, at en ejendom, der på leveringstidspunktet skal kvalificeres som en byggegrund, er omfattet af momspligten efter momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, hvis der indgås bindende købsaftale den 1. januar 2011 eller senere. Forarbejderne til ændringen af momsloven i 2009 giver ikke tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at en ejendom, der på leveringstidspunktet skal kvalificeres som en byggegrund, uanset momspligten efter momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, litra b, er momsfritaget, hvis støbningen af fundamentet er påbegyndt før den 1. januar 2011.

Da det som anført ovenfor følger af præmis 63 i EU-Domstolens dom i sag C-594/23, at leveringen i 2015 af grundene, hvorpå der udelukkende var opført fundamenter til beboelsesbygninger, udgør levering af byggegrunde, og da støbningen af fundamenterne under de foreliggende omstændigheder ikke kan føre til en anden vurdering, er leveringen i 2015 momspligtig efter momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Spørgsmålet om en bindende administrativ praksis

og D har med henvisning til bl.a. Landsskatterettens afgørelse af 29. september 2017 i sag 15-2084621 anført, at der foreligger en bindende administrativ praksis.

Skatteministeriet har ikke godtgjort, at Landsskatterettens afgørelse ikke har været fulgt i praksis. Landsretten finder imidlertid, at den retsopfattelse, som Landskatteretten har givet udtryk for, klart ikke er forenlig med det overordnede retsgrundlag, dvs. momssystemdirektivet og den dagældende momslov. Skattemyndighederne har som følge heraf været berettigede og forpligtede til at ændre praksis, og en lighedsgrundsætning kan således ikke føre til et krav på en momsfristagelse i strid med loven.

Momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt., om virksomhedsoverdragelse

C

C

og har anført, at apportindskuddet af byggegrundene til Grundanpartsselskab er en momsfritaget virksomhedsoverdragelse efter momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt.

Momsfritagelse efter den dagældende momslovs § 8, stk. 1, 3. pkt., der gennemfører momssystemdirektivets artikel 19, forudsætter, at der er sket en hel eller delvis overdragelse af en samlet formuemasse, og at modtageren træder i overdragerens sted, således at modtageren har til hensigt at drive virksomheden videre, og at hensigten ikke er øjeblikkeligt at likvidere virksomheden eller eventuelt sælge lagerbeholdningen, jf. hertil præmis 40 og 44 i EU-Domstolens dom i sag C-497/01, Zita Modes, og præmis 25 i sag C-444/10, Schriever.

Grundanpartsselskab blev stiftet den 25. august 2015 med tilbagevirkende kraft fra den 1. januar 2015. Grundanpartsselskabet overtog ved apportindskuddet de 17 byggegrunde, herunder også byggegrunden, som allerede var overdraget til en privat køber, og en likvidbeholdning på 22.636 kr. På den ekstraordinære generalforsamling den 14. oktober 2015 blev Grundanpartsselskab opløst ved spaltning til tre nye selskaber.

Det lægges efter forklaring til grund, at interessenterne allerede i 2010 opgav ejendomsudviklingsprojektet i og be-sluttede at sælge grundene ubebyggede. solgte i overensstemmelse hermed flere af grundene, uden at der var opført bygninger og uden overdragelse af entrepriseaftalen. Efter forklaring blev Grundanpartsselskab stiftet i 2015 for at fordele grundene ved lodtrækning imellem interessenterne. Det var således allerede ved stiftelsen besluttet, at driften ikke skulle fortsætte, men at der skulle ske en fordeling af interessentskabets aktiver.

På denne baggrund er det ikke godtgjort, at der ved apportindskuddet fandt en momsfri virksomhedsoverdragelse sted omfattet af momslovens dagældende § 8, stk. 1, 3. pkt. Fusionsskattelovens § 15 c, stk. 2, kan ikke føre til en anden vurdering.

Konklusion og sagsomkostninger

Efter det anførte er levering af de 17 byggegrunde i 2015 en momspligtig levering, jf. momslovens dagældende § 13, stk. 1, nr. 9, litra b.

Landsretten tager derfor Skatteministeriets principale påstand til følge, således at

C og D in solidum skal betale 4.844.700,10 kr. med renter som nedenfor bestemt til Skatteministeriet.

Efter sagens forløb, og da der er tale om en sag, der er henvist til landsretten efter retsplejelovens § 226, stk. 1, og hvor den vindende part er en offentlig myndighed, findes der at foreligge sådanne særlige grunde efter retsplejelovens § 312, stk. 3, at A B C og D ikke skal betale sagsomkostninger til modparten.

THI KENDES FOR RET:

A B C og D skal in solidum inden 14 dage til Skatteministeriet betale 4.844.700,10 kr. med procesrente fra den 1. december 2021.

Ingen af parterne skal betale sagsomkostninger til den anden part.

Publiceret til portalen d. 05-03-2026 kl. 10:00

Modtagere: Sagsøger Skatteministeriet , Sagsøgte

D

Sagsøgte

B

Sagsøgte

A

Sagsøgte

C

Advokat (H) Christian

Bachmann, Advokat (H) David Auken